

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Překlopení české účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

The Conversion of Czech Financial Statement to International Standards of Account
Reporting

Studentka:	Bc. Libuše Vránová
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Bartková Hana, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 27. dubna 2011

.....

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Účetní závěrka podle české legislativy	3
2.1	Účetní závěrka	3
2.1.1	Druhy účetní závěrky	3
2.1.2	Legislativní úprava.....	4
2.1.3	Účetní zásady	5
2.1.4	Povinné náležitosti	7
2.1.5	Fáze účetní závěrky.....	8
2.2	Činnosti předcházející sestavení účetní závěrky	8
2.2.1	Přípravné práce.....	9
2.2.2	Uzavření účetních knih a zjištění výsledku hospodaření	9
2.3	Sestavení účetních výkazů	9
2.3.1	Rozvaha.....	10
2.3.2	Výkaz zisku a ztrát.....	11
2.3.3	Příloha	12
2.3.4	Přehled o peněžních tocích.....	12
2.3.5	Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	13
2.4	Následné operace.....	14
2.4.1	Výroční zpráva	14
2.4.2	Audit účetní závěrky	15
2.4.3	Schválení účetní závěrky	15
2.4.4	Zveřejnění účetní závěrky	16
3	Účetní závěrka podle Mezinárodních účetních standardů	17
3.1	Vývoj a vznik IAS/IFRS	17
3.2	Koncepční rámec	18
3.2.1	Cíl účetní závěrky	19

3.2.2	Uživatelé účetní závěrky	20
3.2.3	Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky	20
3.2.4	Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky	21
3.2.5	Základní prvky účetní závěrky.....	21
3.2.6	Oceňování základních prvků účetní závěrky	22
3.2.7	Pojetí kapitálu a jeho uchování	24
3.3	IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.....	25
3.3.1	Výkaz o finanční pozici – rozvaha	27
3.3.2	Výkaz o úplném výsledku – výsledovka	29
3.3.3	Výkaz změn vlastního kapitálu	30
3.3.4	Výkaz o peněžních tocích	31
3.3.5	Komentář - příloha	32
4	Praktická aplikace.....	34
4.1	Charakteristika společnosti	34
4.2	Transformace výkazu zisku a ztrát.....	35
4.2.1	Výkony	37
4.2.2	Výkonová spotřeba	38
4.2.3	Osobní náklady.....	40
4.2.4	Daně a poplatky	40
4.2.5	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	41
4.2.6	Tržby a zůstatková cena z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu ..	42
4.2.7	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	43
4.2.8	Ostatní provozní výnosy	43
4.2.9	Ostatní provozní náklady	44
4.2.10	Prodané cenné papíry a podíly	44
4.2.11	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	44

4.2.12	Výnosové úroky.....	45
4.2.13	Nákladové úroky.....	45
4.2.14	Ostatní finanční výnosy a náklady.....	46
4.2.15	Daň z příjmu za běžnou činnost	47
4.2.16	Mimořádné výnosy a náklady	47
4.2.17	Sumarizace jiných provozních výnosů a nákladů dle IFRS	48
4.3	Transformace rozvahy.....	49
4.3.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	52
4.3.2	Dlouhodobý hmotný majetek	52
4.3.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	55
4.3.4	Zásoby	55
4.3.5	Krátkodobé pohledávky	56
4.3.6	Krátkodobý finanční majetek	57
4.3.7	Časové rozlišení.....	57
4.3.8	Základní kapitál	58
4.3.9	Kapitálové fondy	58
4.3.10	Rezervní fondy	59
4.3.11	Výsledek hospodaření minulých let.....	59
4.3.12	Výsledek hospodaření běžného účetního období.....	60
4.3.13	Rezervy	60
4.3.14	Dlouhodobé závazky	61
4.3.15	Krátkodobé závazky.....	62
4.3.16	Bankovní úvěry a výpomoci.....	65
4.3.17	Časové rozlišení.....	65
4.3.18	Závazky z finančních leasingů	66
4.4	Transformované výkazy společnosti Ostroj a.s. podle IFRS	67
4.4.1	Souhrn úprav provedených ve výsledovce	67

4.4.2	Výsledovka společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS	67
4.4.3	Souhrn provedených úprav v aktivech rozvahy.....	68
4.4.4	Souhrn provedených úprav v pasivech rozvahy	69
4.4.5	Rozvaha společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS	69
5	Závěr.....	72
	Seznam použité literatury	74
	Seznam použitých zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Výrazným rysem současného vývoje je mezinárodní integrace, kdy přes hranice států proudí stále větší množství zboží a kapitálu, což vede i ke zvýšení toku ekonomických informací a vyvolává potřebu sbližování finančního účetnictví. Ve světě existují tři nejvýznamnější linie mezinárodní účetní harmonizace, a to mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní směrnice evropské unie a US GAAP. O směrnici EU však komise v roce 2000 rozhodla, že jejich tvorba by byla neefektivní a za regulační nástroj evropského účetnictví byly zvoleny IFRS.

V České republice vzrostl význam mezinárodních standardů po vstupu do EU, neboť ta vyžaduje, aby společnosti emitující cenné papíry na regulovaných kapitálových trzích EU povinně sestavovaly od roku 2005 účetní závěrky v souladu s IFRS.

Na rozdíl od většiny národních standardů IFRS nenařizuje žádné konkrétní postupy, důležité je věrně a pravdivě prezentovat finanční pozici a její změny. Účetní závěrka vycházející z mezinárodních standardů tedy dbá na věrohodnost, úplnost a vypovídací schopnost účetních výkazů, a není vůbec daňově zaměřená, jak je tomu v České republice, což je prozatím největší rozdíl mezi těmito účetními systémy.

Cílem této diplomové práce je vymezení účetní závěrky podle českých předpisů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví a její transformace na konkrétním příkladu. Oblast, kterou upravují mezinárodní standardy účetního výkaznictví je však velmi obsáhlá a nelze tak v rámci této práce vysvětlit veškeré odlišnosti od českých účetních předpisů. Z důvodu rozsahu práce nelze provést celou transformaci, a proto jsem se zaměřila na překlopení rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Náplní práce je aplikovat IFRS na českou účetní závěrku a zjistit tak, k jak velkým rozdílům ve vykazovaných položkách může dojít, a jaké principy, kterými se IFRS řídí, tyto rozdíly způsobují.

Diplomová práce je včetně úvodu a závěru rozdělena do pěti kapitol. Druhá kapitola je zaměřena na definování účetní závěrky, její druhy, legislativní úpravu,

zásady, náležitosti a fáze podle českých účetních předpisů. Důležitou součástí této kapitoly je podrobné rozebrání jednotlivých výkazů účetní závěrky.

Předmětem třetí kapitoly je přiblížení vzniku a vývoje mezinárodních standardů účetního výkaznictví, popis koncepčního rámce jako nedílné součásti standardů poskytující teoretická východiska pro tvorbu standardů. Dále se zde zaměřuji na uznávání, oceňování a vykazování základních prvků účetní závěrky. Poslední část této kapitoly věnuji mezinárodnímu standardu IAS 1, který stanovuje obecné předpoklady předkládání, struktury a minimálních požadavků na obsah výkazů účetní závěrky.

Čtvrtou a nejdůležitější kapitolou diplomové práce je praktická část, jejímž cílem je transformovat rozvahu a výsledovku sestavenou podle českých předpisů na výkazy sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V práci vycházím ze skutečných účetních výkazů strojírenské společnosti Ostroj a.s.

2 Účetní závěrka podle české legislativy

2.1 Účetní závěrka

Účetní závěrka je nedílný celek skládající se ze tří povinných částí, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztrát a vysvětlující příloha. Mezi nepovinné části účetní závěrky řadíme přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka je důležitým zdrojem informací, které jsou významné především pro externí uživatele a je tedy v zájmu účetní jednotky, aby měly tyto informace vysokou vypovídací schopnost a byly dobře prezentovány. Z tohoto důvodu jsou pravidla sestavení a zveřejnění stanovena zákonem a neustále se rozšiřují a upřesňují. Mezi nejčastější uživatele účetní závěrky patří věřitelé, banky, obchodní partneři, zaměstnanci a v neposlední řadě i stát.

Ministerstvo financí upravuje dvě varianty sestavení účetní závěrky, a to v plném nebo zjednodušeném rozsahu. V plném rozsahu obsahuje všech pět výkazů a sestavují ji účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem. Výjimkou jsou akciové společnosti, které musí účetní závěrku sestavovat v plném rozsahu vždy. Ve zjednodušeném rozsahu je povinnou součástí účetní závěrky pouze rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha ve zkráceném rozsahu.

2.1.1 Druhy účetní závěrky

Rozeznáváme čtyři základní druhy účetní závěrky:

Řádná účetní závěrka

Tato účetní závěrka se vyhotovuje jednou ročně k poslednímu dni běžného účetního období, kterým je kalendářní nebo hospodářský rok. Den, ke kterému se sestavuje, se nazývá rozvahový den. K tomuto dni se uzavírají účetní knihy.

Mimořádná účetní závěrka

Ve všech ostatních případech, kdy zákon o účetnictví rovněž vyžaduje uzavřít účetní knihy, se vyhotovuje mimořádná účetní závěrka. Ta se sestavuje např. ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace, nebo ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn obchodních společností nebo družstev.

Mezitímní účetní závěrka

Mezitímní účetní závěrkou se „rozumí účetní závěrka sestavovaná v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. Při sestavování mezitímní účetní závěrky účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění, jinak nemusejí inventarizaci provádět.“¹

Konsolidovaná účetní závěrka

„Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace a tvoří jí nedílný celek rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy k účetní závěrce. Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrkou skupiny podniků, která slučuje stav majetku, závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, ve kterých je buď řídící osobou nebo ovládající osobou nebo v nich vykonává podstatný, popř. společný vliv.“²

2.1.2 Legislativní úprava

Základní pravidla, která upravují účetní závěrku, nalezneme ve třech právních předpisech.

¹ Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009. 9. upr. vyd. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0., s. 45

² Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009. 9. upr. vyd. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0., s. 325

Základním kamenem českého účetního systému je **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**. „*Tento zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost.*“³ Hlavním smyslem zákona o účetnictví je z hlediska účetní závěrky zejména úprava jejího obsahu a stanovení požadavků na její prezentaci.

Dalším důležitým právním předpisem upravujícím účetní závěrku je **Vyhláška č. 500/2002 Sb.**, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vyhláška stanoví uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky a obsahové vymezení položek těchto závěrek, směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití, metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

Posledním právním předpisem jsou **České účetní standardy**. Hlavním účelem těchto standardů je podle § 36 zákona o účetnictví „*dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek.*“⁴ Ministerstvo oznamuje vydání standardů ve finančním zpravodaji a vede jejich registr. České účetní standardy jsou vydány pod označením 001 až 023.

2.1.3 Účetní zásady

Účetní zásady představují soubor určitých pravidel a podmínek, které jsou důležité pro vedení účetnictví a sestavování a předkládání účetních výkazů. Většina těchto zásad je zpracována v ZoÚ.

Zásada věrného a poctivého zobrazení

„*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace*

³ ZoÚ § 1 odst. 1

⁴ ZoÚ § 36 odst. 1

účetní jednotky.“⁵ Zobrazení je věrné pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu. Podmínka poctivého zobrazení je naplněna použitím účetních metod tak aby bylo dosaženo věrnosti.

Povinnost vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné

Účetní závěrka představuje pro uživatele soubor hodnotných informací, které jsou podkladem pro jejich rozhodování. Je tedy důležité, aby informace v nich obsažené splňovaly určité zákonné kvalitativní požadavky.

Zásada účetní jednotky

Tato zásada spočívá ve vymezení účetní jednotky na účetních dokladech a na výkazech účetní závěrky, což je v praxi důležité především pro uživatele, aby věděli, jak mají příslušné informace hodnotit.

Zásada nepřetržitosti účetní jednotky

Účetní jednotka je povinna při používání účetních metod vycházet z předpokladu, že bude i nadále pokračovat ve své činnosti. Pokud by věděla, že v této činnosti nebude moci v budoucnu pokračovat, je povinna tomu přizpůsobit vedení účetnictví. Zásada nepřetržitosti účetní jednotky se uplatňuje např. při oceňování dlouhodobých aktiv, která jsou v účetnictví vedena po celou dobu své životnosti v původních pořizovacích cenách.

Zásada opatrnosti

*„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“*⁶ Zásada opatrnosti spočívá tedy podle ZoÚ v používání rezerv, odpisů a opravných položek.

⁵ ZoÚ § 7 odst. 1

⁶ ZoÚ § 25 odst. 3

Zásada oceňování v historických cenách

Majetek a závazky se v účetnictví ocení pořizovací cenou a změny cenové hladiny se již neberou v úvahu. Existuje však několik výjimek, kde zákon nařizuje přeceňování na reálnou hodnotu.

Zásada konzistence

„Při srovnání účetních výkazů je nutné vycházet z předpokladu, že použité metody účtování určitých operací, oceňování a odpisování aktiv, i náplň jednotlivých položek výkazů jsou v jednotlivých letech stejné – konzistentní. Tato zásada tedy zaručuje srovnatelnost z hlediska času.“⁷

Zákaz kompenzace

Z této zásady vyplývá povinnost účetní jednotky vykazovat aktiva a závazky, náklady a výnosy samostatně bez vzájemného zúčtování.

Bilanční kontinuita

Hlavní podstatou je návaznost počáteční stavů rozvahových účtů na konečné zůstatky rozvahových účtů za minulého období.

Akruální princip

Podle této zásady mají účetní jednotky povinnost účtovat o nákladech a výnosech v období, s kterým věcně a časově souvisejí. Je tedy nutné, aby se účetní případy týkající se nákladů a výnosu časově rozlišili. K tomuto rozlišení nám slouží přechodné účty aktiv a pasiv.

2.1.4 Povinné náležitosti

Všechny výkazy účetní závěrky musí obsahovat několik povinných náležitostí, kterými jsou:

⁷ Kolektiv autorů. Podvojný účetnictví 2008: komplexní průvodce s předpisy. 8. upr. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 572 s. ISBN 978-80-247-2573-4., s. 14

- „jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, sídlo nebo místo podnikání účetní jednotky,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, popř. účel, za kterým byla zřízena,
- rozvahová den, nebo jiný okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky.“⁸

2.1.5 Fáze účetní závěrky

Pro lepší přehlednost si rozdělíme proces účetní závěrky do tří základních fází:

1. činnosti předcházející účetní závěrce, jimiž rozumíme přípravné práce pro sestavení účetní závěrky a uzavírání účetních knih,
2. sestavení účetních výkazů, tj. sestavení rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu,
3. následné operace, do kterých zahrnujeme schválení účetní závěrky, vyhotovení výroční zprávy, audit účetní závěrky a zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy.

2.2 Činnosti předcházející sestavení účetní závěrky

Na konci každého účetního období se po zaúčtování všech účetních případů souvisejících s činností účetní jednotky provádí řada dalších účetních zápisů a uzavírají se účty, tj. provádí se účetní uzávěrka.

Účetní uzávěrka je sled činností a postupů, které zahrnují dvě etapy prací – přípravné práce a uzavření účetních knih, zjištění výsledku hospodaření a vyčíslení daňové povinnosti.

⁸ ZoÚ § 18 odst. 2

2.2.1 Přípravné práce

K rozvahovému dni provádí účetní jednotky následující činnosti:

- inventarizace majetku a závazků,
- tvorba opravných položek,
- tvorba rezerv,
- vyúčtování kurzových rozdílů,
- zaúčtování dohodných položek,
- časové rozlišení nákladů a výnosů,
- zaúčtování splatné a odložené daně z příjmu,
- uzavření účtování zásob způsobem B,
- přecenění majetku a závazků.

2.2.2 Uzavření účetních knih a zjištění výsledku hospodaření

Po zaúčtování všech účetních případů následuje uzavření účetních knih k rozvahovému dni. Tato etapa zahrnuje zjištění obrátů Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů, výpočet konečných zůstatků aktivních a pasivních účtů a jejich převod na závěrkový účet 702, výpočet konečných zůstatků výsledkových účtů a jejich převod na účet 710 a zjištění celkového výsledku hospodaření, který se převede na účet 702.

2.3 Sestavení účetních výkazů

Hlavní výkazy, které musí účetní jednotky povinně sestavovat dle ZoÚ tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha. Dalšími výkazy účetní závěrky jsou přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Povinnost sestavovat tyto dva výkazy mají pouze vybrané účetní jednotky.

Základním úkolem těchto finančních výkazů je podávat přehled o hospodaření firmy za dané období, o její finanční situaci a o jejích výhledech obstat v budoucnu.

Sestavování výkazů účetní závěrky se musí řídit několika základními pravidly, která jsou vymezena ve vyhlášce. Položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Dále je lze členit na podpoložky, nebo naopak mohou být položky označené arabskou číslicí za určitých podmínek sloučeny. Každá z položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o změnách vlastního kapitálu obsahuje výši položky za běžné účetní období a za bezprostředně předcházející účetní období. Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč.

2.3.1 Rozvaha

Rozvaha je jedním ze základních výkazů účetní závěrky. Její podstatou je podávat přehled o stavu majetku z věcného a kapitálového pohledu. Na jedné straně rozvahy se vykazuje přehled majetku (aktiva) a na straně druhé zdroje jeho krytí (pasiva). Jedná se o statický výkaz, který zobrazuje jednotlivé konečné stavy aktiv a pasiv k určitému okamžiku. Správně sestavená rozvaha splňuje základní bilanční rovnici, tedy že hodnota aktiv se musí rovnat hodnotě pasiv.

Každá účetní jednotka musí při svém založení sestavit rozvahu zahajovací a dále pak na konci každého účetního období rozvahu konečnou. Tato rozvaha je shodná s počáteční rozvahou, která se sestavuje na počátku následujícího účetního období. V případě, že dojde ke změně metody nebo struktury rozvahy, je potřeba vypracovat převodový můstek, který slouží ke zdokumentování návaznosti konečných a počátečních stavů jednotlivých položek rozvahy. Podle pravidelnosti sestavování můžeme rozdělit rozvahy na řádné a mimořádné. Pokud se jedná o rozvahu sestavenou na konci účetního období, jedná se o rozvahu řádnou, která je součástí řádné účetní závěrky. V případě, že se rozvaha sestavuje k jinému okamžiku, hovoříme o rozvaze mimořádné.

Základní položky, které musí rozvaha obsahovat, jsou vymezeny v příloze k vyhlášce. Účetní jednotka je povinna uvádět jednotlivé položky rozvahy odděleně a v pořadí stanoveném v této příloze. Rozvaha lze sestavit v plném nebo

ve zjednodušeném rozsahu. Na straně aktiv je majetek seřazen do jednotlivých skupin podle stupně jeho likvidity. Aktiva můžeme tedy členit na krátkodobá, dlouhodobá a ostatní. Dlouhodobá aktiva zůstávají v podniku delší dobu než 1 rok a jejich opotřebení je vyjádřeno odpisy. Aktiva krátkodobá se často spotřebovávají jednorázově nebo do jednoho roku. „V rozvaze (bilanci) za běžné účetní období se uvádí výše aktiv podle jednotlivých položek neupravená o opravné položky a oprávky (brutto), výše opravných položek a opravek k nim se vázícím (korekce) a výše aktiv snížená o opravné položky a oprávky (netto).“⁹ Strana pasiv vyjadřuje zdroje krytí tohoto majetku a dělí se z hlediska vlastnictví. Pasiva proto členíme na vlastní kapitál, cizí kapitál a ostatní. Z hlediska časového rozdělujeme dále cizí zdroje na dlouhodobé a krátkodobé.

2.3.2 Výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztrát nám podává přehled o struktuře a velikosti nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Jeho hlavní úlohou je podat uživatelům informace o finanční výkonnosti účetní jednotky. Peněžní částky se u jednotlivých položek výkazu zisku a ztrát uvádějí pro srovnání za dvě období a to za běžné a minulé účetní období.

Tento účetní výkaz je uspořádán vertikálně, což umožňuje přehledně vyčíslit provozní výsledek hospodaření, finanční výsledek hospodaření, výsledek hospodaření za běžnou činnost po zdanění, mimořádní výsledek hospodaření po zdanění a výsledek hospodaření za běžné účetní období. Takto zjištěný hospodářský výsledek se převádí do rozvahy, kde je vykazován jako součást vlastního kapitálu.

Podle ZoÚ mohou účetní jednotky při sestavení výkazu zisku a ztrát uplatnit dva způsoby členění nákladů. První možností je vykazování nákladů v druhovém členění, tedy podle původu. Druhou možností je účelové členění nákladů podle toho na co byly vynaloženy. V případě členění podle účelu je účetní jednotka povinna uvést v příloze i druhové členění provozních nákladů.

⁹ Kolektiv autorů. Podvojný účetnictví 2008: komplexní průvodce s předpisy. 8. upr. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 572 s. ISBN 978-80-247-2573-4., s. 159

2.3.3 Příloha

Důležitou součástí účetní závěrky je příloha, která poskytuje, komentuje a rozvádí významné informace obsažené v účetních výkazech. Slouží k podrobnému vykreslení celkové majetkové a finanční situace včetně významných případů a skutečností, které mohou teprve nastat. Informace obsažené v příloze by měly být významné, užitečné, spolehlivé a srozumitelné.

Příloha může být sestavena ve formě názorných tabulek, nebo můžeme využít slovní popis. V praxi se nejčastěji používá kombinace obou metod. Obsah přílohy k účetním výkazům upravuje vyhláška ministerstva financí a „*skládá se ze čtyř základních bloků informací:*

1. *obecné údaje,*
2. *informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování,*
3. *doplňující informace k rozvaze,*
4. *přehled o peněžních tocích.*“¹⁰

2.3.4 Přehled o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích upravuje Český účetní standard č. 023. Tento přehled tvoří nepovinnou část účetní závěrky a doplňuje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Úkolem je informovat uživatele účetní závěrky o tvorbě a užití peněžních prostředků podle jednotlivých činností, o jejich počátečním a konečném stavu a o celkovém peněžním toku za sledované období.

V přehledu o peněžních tocích jsou jednotlivé veličiny vykazovány jednotlivě v členění na peněžní toky z provozních, investičních nebo finančních činností. „*Provozní činnosti se rozumí základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti účetní jednotky, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnosti.*

¹⁰ Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009. 9. upr. vyd. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0., s. 275

*Investiční činností se rozumí pořízení prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost. Finanční činností se rozumí taková činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popřípadě i krátkodobých závazků.*¹¹ Dále je nutné samostatně uvést jako čisté peněžní toky úroky, dividendy, mimořádné příjmy a výdaje a platby daně z příjmů včetně zálohových plateb.

Účetní jednotka může pro sestavení přehledu využít dvě metody, jednak metodu přímou a jednak metodu nepřímou. Přímá metoda spočívá ve vykazování veškerých peněžních příjmů a výdajů vhodně uspořádaných do skupin. Tato metoda je však velice náročná, a proto se v praxi využívá méně než metoda nepřímá. Ta je založena na úpravě výsledku hospodaření, který musíme očistit o nepeněžní operace, změny stavu zásob, pohledávek a závazků a o položky spojené s finanční a investiční činností.

Struktura přehledu o peněžních tocích není stanovena závazně.

2.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

*„Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny a přitom účetní jednotky vyčíslí vyplacené dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno.“*¹² Forma přehledu o změnách vlastního kapitálu není stanovena zákonem. Záleží tedy pouze na účetní jednotce, jakou formu si zvolí. Tento výkaz je poslední nepovinnou součástí účetní závěrky.

¹¹ Kolektiv autorů. Podvojný účetnictví 2008: komplexní průvodce s předpisy. 8. upr. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 572 s. ISBN 978-80-247-2573-4., s. 166

¹² Sládková, E., Mrkvička, J., Šrámková, A. Finanční účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5., s.110

2.4 Následné operace

Závěrečnou fází účetní závěrky je vyhotovení výroční zprávy, schválení účetní závěrky nejvyšším orgánem společnosti, ověření účetní závěrky a výroční zprávy auditorem a zveřejnění účetní závěrky. V praxi může účetní jednotka účetní závěrku nejprve schválit a teprve po té ji nechat ověřit auditorem, nebo zcela opačně ji nejprve ověřit a poté schválit. Žádný právní předpis nestanoví pořadí těchto dvou kroků a je zcela na účetní jednotce, jaké pořadí zvolí.

2.4.1 Výroční zpráva

Účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem podle zákona, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu. Podstatou výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení dané účetní jednotky. Stejně jako účetní závěrka musí být i výroční zpráva schválena valnou hromadou a zveřejněna ve Sbírce listin.

Výroční zpráva musí podle ZoÚ obsahovat účetní závěrku a zprávu o auditu účetní závěrky. Dále by měla zahrnovat minimálně tyto finanční a nefinanční informace:

- „o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí.“¹³

¹³ Sládková, E., Mrkvička, J., Šrámková, A. Finanční účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5., s. 45

2.4.2 Audit účetní závěrky

Informace obsažené v účetní závěrce obsahují pro externí uživatele významné údaje a je tedy nutné zabezpečit, aby byly v souladu s platnou legislativou a aby podávali poctivý a věrný obraz skutečnosti. Audit účetní závěrky má tedy za cíl vyjádřit stanovisko nezávislé, kvalifikované osoby a přispět tak k věrohodnosti účetní závěrky.

Zákon o účetnictví stanoví povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem pro obchodní společnosti a družstva za předpokladu, že akciová společnost dosáhla minimálně jednoho ze tří následujících kritérií a ostatní obchodní společnosti a družstva alespoň dvou:

1. „aktiva celkem více než 40 mil. Kč, aktivy celkem se rozumí brutto aktiva podle výkazu rozvahy, tj. aktiva neupravené o opravné položky a oprávky překročí 40 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč, ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů (úctová třída 6-Výnosy) snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti, čistý obrat více než 80 mil. Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců, včetně pracovního vztahu člena družstva k družstvu, činí v průběhu účetního období více než 50.“¹⁴

2.4.3 Schválení účetní závěrky

Účetní jednotka je povinna předložit účetní závěrku ke schválení valné hromadě, která se musí konat nejpozději do šesti měsíců od posledního dne účetního období. Valná hromada nemusí účetní závěrku schválit ihned po jejím předložení. Musí však být schválena nejpozději do konce následujícího roku. Pokud by se tak nestalo ani k tomuto datu je nutno zveřejnit informaci o neschválení účetní závěrky.

¹⁴ Ryneš, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009. 9. upr. vyd. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0., s.266

2.4.4 Zveřejnění účetní závěrky

Povinnost zveřejnění účetní závěrky je uložena ZoÚ a obchodním zákoníkem pro účetní jednotky, které se zapisují do obchodního rejstříku. Účetní jednotky musí zveřejnit účetní závěrku, výroční zprávu, zprávu auditora, návrh na rozdělení zisku či úhradu ztráty a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Zveřejnění je naplněno uložením těchto dokumentů v elektronické podobě do sbírky listin obchodního rejstříku.

Účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, mají povinnost zveřejnit účetní závěrku do třiceti dnů od rozhodného dne. Tímto dnem je okamžik, ke kterému dojde ke splnění dvou podmínek. První podmínkou je schválení účetní závěrky a druhou je její ověření auditorem. Při nesplnění těchto podmínek je nejpozdější lhůtou pro zveřejnění účetní závěrky poslední den následujícího účetního období. V případě, že účetní jednotky nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, pak zveřejňují účetní závěrku nejpozději do konce následujícího účetního období.

3 Účetní závěrka podle Mezinárodních účetních standardů

3.1 Vývoj a vznik IAS/IFRS

Nejednotnost přístupu k řešení některých otázek je jedním ze zásadních problémů v oblasti účetnictví. Z toho plynou problémy při srovnávání výkazů finančního účetnictví mezi podniky sídlícími v různých státech. Snaha o harmonizaci probíhá již několik let, avšak naráží na mnohé překážky především v podobě odlišných ekonomických prostředí v jednotlivých státech a jazykových bariér. V současné době existuje vedle sebe několik významných systémů účetního výkaznictví. Jedná se zejména o účetní směrnice Evropské unie, účetní standardy US GAAP a o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS.

Vznik nadnárodních společností a obchodování na světových trzích předpokládá srovnatelnost účetních závěrek na nadnárodní úrovni. Proto byl v roce 1973 založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC, který začal vydávat mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS. K těmto standardům začala Rada v roce 1997 vydávat interpretace se zkratkou SIC, které mají za úkol objasnit ustanovení konkrétního standardu a dále také reagují na nově vzniklé skutečnosti, které nejsou ve standardech řešeny. Jejich cílem je podporovat jednotné, přesné a správné používání standardů. IASC vznikl jako nezávislá profesní organizace a do činnosti bylo zapojeno 143 profesních organizací ze 104 zemí. Roku 2001 proběhla restrukturalizace a byla ustanovena Rada pro Mezinárodní účetní standardy IASB se sídlem v Londýně, která nahradila Výbor pro Mezinárodní účetní standardy. Standardy se z důvodu přesnějšího vyjádření jejich významu již neoznačují IAS, ale mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a číslují se opět od jedničky. Interpretace se nově označují zkratkou IFRIC. Původní standardy však zůstaly v platnosti do doby jejich novelizace nebo nahrazení novými IFRS. V současné době je v platnosti 29 IAS a 9 IFRS.

Úkolem čtrnáctičlenné Rady IASB je formulovat a vyhlášovat účetní standardy, pracovat pro zlepšení a harmonizaci právních předpisů a účetních standardů a postupů. Cílem je vytvoření komplexního systému kvalitních, srozumitelných a vymahatelných

účetních standardů a prosazení jejich celosvětového využití. Standardy nejsou vytvořeny pro určité konkrétní prostředí, čímž je zajištěn jejich nadnárodní charakter. Jejich text je formulován tak, aby umožňoval variantní řešení konkrétních problémů. Použití IAS/IFRS doporučuje nebo povoluje použít téměř 100 zemí.

IAS/IFRS jsou orientovány na uspokojení informačních potřeb kapitálových trhů, kdežto česká legislativa je orientována na zabezpečení informačních potřeb státu, zejména daňových orgánů.

3.2 Koncepční rámec

Základním teoretickým východiskem pro sestavování účetních výkazů je tzv. Koncepční rámec, který byl schválen v roce 1989. Uvádí základní předpoklady, souhrn obecně platných principů, ze kterých vychází text Mezinárodních účetních standardů, neřeší tedy žádné konkrétní problémy. Koncepční rámec není součástí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, nýbrž všechny standardy zastřešuje. V případě rozporu mezi zněním Koncepčního rámce a některého ze standardu mají přednost požadavky příslušného standardu.

Cílem Koncepčního rámce je sjednocení výrazů, které jsou důležité pro pochopení obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky, vytvoření rámce pro způsob ocenění a obsahové vymezení pojmů. Koncepční rámec buduje podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů různých zemí a pomáhá uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky.

Koncepční rámec vymezuje:

1. cíl účetní závěrky,
2. uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby,
3. základní předpoklady sestavení účetní závěrky,
4. kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
5. definice základních prvků účetních výkazů,
6. koncepty oceňování,

7. pojetí kapitálu a uchování kapitálu.

3.2.1 Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku.

Finanční pozici účetní jednotky lze hodnotit z informací o současné i minulé struktuře pasiv, likviditě, solventnosti a schopnosti podniku přizpůsobit se pružně ekonomickým změnám. Z těchto dat obsažených zejména v rozvaze je i možné odvodit jaké budou budoucí potřeby cizích zdrojů, jak bude podnik úspěšný v jejich získávání a jaký bude budoucí vývoj zisku a peněžních toků.

Informace o výkonnosti, které uživatelé účetní závěrky čerpají především z výsledovky, se využívají k odhadu možného potřebného vývoje struktury a velikosti zdrojů. Obzvláště důležité jsou pro uživatele informace o kolísání výkonnosti.

Pro široký okruh uživatelů provádějících ekonomická rozhodnutí jsou důležité informace o změnách ve finanční pozici podniku. Tito, především externí, uživatelé dále požadují podrobnější informace o struktuře zisku (ztráty) a transakcích ve vlastním kapitálu. Tato data, vyplývající hlavně z výkazu o peněžních tocích, umožňují zhodnotit schopnost podniku vytvářet peníze a kvalifikovat potřeby podniku při využití těchto peněžních toků.

Prvotním cílem účetní závěrky sestavované podle Mezinárodních účetních standardů je poskytování úplných, pravdivých a věrných informací. Podle českých účetních předpisů jsou však při sestavování účetní závěrky prioritní požadavky stanovené v ZoÚ, tedy určení daňového základu, a v případě nadřazení věrného a pravdivého zobrazení musí být informace o takovémto postupu uvedeny v účetní závěrce.

3.2.2 Uživatelé účetní závěrky

Jednou z částí koncepčního rámce je definování uživatelů účetní závěrky a jejich informačních potřeb. Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů patří investoři zajímající se o rentabilitu svých investic a riziko spojené s investicemi. Zaměstnanci potřebují informace o stabilitě a ziskovosti svých zaměstnavatelů z důvodu schopnosti podniku poskytovat pracovní příležitosti a vyplácet mzdy, případně penzijní požitky. Dodavatelům a jiným obchodním věřitelům slouží informace o účetní jednotce k posouzení schopnosti splácet závazky a k odhadu perspektivy dlouhodobých obchodních vztahů. Zákazníci zkoumají informace týkající se budoucí činnosti podniku. Vlády a jejich orgány vyžadují údaje o činnosti podniku, podklady pro statistické, popř. daňové účely. Veřejnost se zajímá o informace sloužící k získání přehledu o trendech a vývojových tendencích v prosperitě.

3.2.3 Základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky

Koncepční rámec se zabývá základními předpoklady pro zpracování účetní závěrky. Mezi nejvýznamnější patří akruální princip a předpoklad trvání účetní jednotky v budoucnu.

Akruální princip

Podstatou je vykazování hospodářských operací v období, ke kterému se věcně a časově vztahují, nikoliv v době, kdy dojde k příjmu či výdeji peněz. Tento princip tedy vede k časovému rozlišení příjmů a výdajů, tvorbě dohadných položek a vytváření rezerv.

Trvání podniku

Při sestavování účetní závěrky se vychází z předpokladu, že podnik bude i nadále pokračovat ve své činnosti. V opačném případě musí být účetní závěrka zpracována na odlišné bázi a tato skutečnost musí být zveřejněna.

3.2.4 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

V koncepčním rámci jsou vymezeny čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

Srozumitelnost

Účetní informace by měly být prezentovány bez zbytečných složitostí, jasně a v logické struktuře.

Srovnatelnost

Pro uživatele účetních závěrek je důležité, aby bylo možné informace z výkazů srovnat v čase a na základě těchto údajů provést analýzu dalšího vývoje. Podmínkou je však zachování účetních metod a postupů a kontinuita vykazovaných položek. Srovnáním informací mezi podobnými podniky lze zhodnotit relativní pozici podniku.

Relevance

Informace jsou relevantní, pokud ovlivňují rozhodování uživatelů tím, že jim pomohou hodnotit minulé, současné nebo budoucí události, nebo pokud potvrzují či korigují jejich minulé hodnocení. Relevance informací je ovlivňována jejich podstatou a významností. Dále je důležitá také včasnost informací, která je však občas v rozporu se spolehlivostí.

Spolehlivost

Pro uživatele je důležité, aby informace v účetní závěrce byli spolehlivé, musí věrně zobrazovat skutečnost a nesmí obsahovat chyby či zkreslení. Z hlediska spolehlivosti je nejdůležitější důvěryhodnost, přednost obsahu před formou, nestrannost, opatrnost a úplnost.

3.2.5 Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje základní prvky účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS. U všech položek vyjádřených v rozvaze nebo ve výsledovce musí být

pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou poplyne nebo odplyne z účetní jednotky a dále musí být veškeré položky spolehlivě ocenitelné. Položku, která nesplňuje kritéria pro uznání lze uvést v poznámkách, ve vysvětlujících podkladech nebo doplňujících tabulkách.

Definování prvků vztahujících se k vyjádření finanční pozice:

„Aktiva jsou zdrojem, kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik.

Dluh je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí, a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch.

Vlastní kapitál je zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku.“¹⁵

Definování prvků vztahujících se k výkonnosti:

„Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením dluhů, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.“¹⁶

Základní prvky podle české legislativy mají nejen rozdílné definice, ale i obecné požadavky na uznání položek v rámci účetní závěrky.

3.2.6 Oceňování základních prvků účetní závěrky

Další část Koncepčního rámce se týká oceňování prvků účetní závěrky, jelikož to zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Koncepční

¹⁵ Krupová, L. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standard s českou účetní legislativou. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2., s.13

¹⁶ Krupová, L. IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standard s českou účetní legislativou. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2., s. 13

rámec vymezuje čtyři oceňovací báze: historickou cenu, běžnou cenu, realizovatelnou hodnotu a současnou hodnotu. Jako pátou si uvedeme fair value, která není v Koncepčním rámci uvedena, je však definována v nynější verzi standardů a běžně používána. Konkrétní způsoby ocenění položek majetku a závazků jsou pak řešeny v jednotlivých standardech.

Historické náklady

„Představují ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv (z pořizovacích cen), nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se oceňují v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.“¹⁷

Běžná cena

„Běžná cena je založena na ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by musely být vynaloženy, jestliže by se stejné aktivum pořizovalo k datu ocenění. Jedná se o pohled kupujícího, který hodlá majetek znovu pořídit. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazku v současnosti.“¹⁸

Realizovatelná hodnota

„Při oceňování aktiv na úrovni realizovatelné hodnoty se vychází z hodnoty aktiv v peněžních prostředcích, které by bylo možno získat při jejich vyřazení prodejem. Toto ocenění odráží pohled podniku jako prodejce předmětného aktiva. Po odečtení přímých nákladů prodeje lze získat čistou realizovatelnou hodnotu. Pro oceňování závazků se vychází z vypořádacích hodnot, které bude třeba vynaložit na úhradu závazků. Hodnota závazků se nediskontuje.“¹⁹

¹⁷ Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 2. upr. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 384 s. ISBN 978-80-251-1950-1., s. 25

¹⁸ Bohušová, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. Vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9., s. 32

¹⁹ Bohušová, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. Vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9., s. 32

Současná hodnota

*„Aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, o nichž se předpokládá, že je položka bude vytvářet v běžném průběhu činnosti. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, o nichž se očekává, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném průběhu činnosti.“*²⁰

Fair value

Fair value je „částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.“²¹

Koncepční rámec nepreferuje žádnou z oceňovacíchází, avšak historické ceny považuje za nefunkční z důvodu nedostatečné vypovídací schopnosti. Důležité pro volbu způsobu oceňování je i skutečnost, zda bude podnik i nadále pokračovat v činnosti, protože v případě, že účetní jednotka v budoucnu ukončí svojí činnost, změní se i přístup k oceňování.

V České republice je oceňování upraveno ZoÚ a za základní oceňovací bázi je považována historická cena. Česká právní úprava nepoužívá na rozdíl od Koncepčního rámce současnou hodnotu.

3.2.7 Pojetí kapitálu a jeho uchování

Na konci účetního období nás zajímá, zda byla výše kapitálu uchována, zda došlo k jeho poklesu či o jakou částku se za dané období zvýšil, jelikož tato informace je nezbytná jak pro vedení podniku, tak pro ostatní uživatele účetních výkazů. Důkladná analýza vývoje kapitálu by tak měla být jedním z hlavních úkolů každé finanční analýzy prováděné na podkladě účetních výkazů. Pro spolehlivé zjištění,

²⁰ Hinke, J. Účetní systém IAS/IFRS. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, s.r.o., 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7., s. 23

²¹ Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 2. upr. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 384 s. ISBN 978-80-251-1950-1., s. 27

zda byl kapitál opravdu uchován je potřeba definovat pojem kapitál, vymezit různá pojetí jeho uchování a rozhodnout jak budou majetek a závazky podniku oceněny.

Koncepční rámec rozlišuje dvě základní pojetí kapitálu, která mají rozdílné požadavky na oceňování aktiv a závazků což vede k odlišnému vyjádření výše kapitálu a měření zisku a tím tedy i k jeho různé vypovídací schopnosti.

Fyzický kapitál, který chápe ve smyslu produktivní kapacity vyjádřené např. počtem výrobků za časové období. Podnik dosahuje zisk v případě, že fyzická produkční kapacita účetní jednotky na konci účetního období převyšuje fyzickou produkční kapacitu na počátku období po vyloučení vkladů a výběrů kapitálu vlastníky. Toto pojetí kapitálu vyžaduje ocenění v běžných cenách.

Finanční kapitál, který chápe jako synonymum čistých aktiv nebo vlastního kapitálu podniku. Ziskem je pro podnik částka, o kterou převýší čistá aktiva na konci období čistá aktiva na počátku období po eliminaci vlivů všech vkladů a výběrů kapitálu vlastníky za dané období. Uchování vlastního kapitálu může být vyjádřeno v nominálních peněžních jednotkách nebo v jednotkách stálé kupní síly (přepočteno o vliv inflace). V případě finančního kapitálu záleží výběr báze na typu finančního kapitálu.

Výběr mezi oběma pojetími je založen na potřebách uživatelů účetních výkazů. V současné době uplatňuje v účetnictví a v účetních výkazech převážná většina podniků finanční pojetí kapitálu.

3.3 IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Standard IAS 1 byl v poslední době poměrně výrazně novelizován. Cílem standardu je stanovení východisek pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky, což má zajistit srovnatelnost účetních závěrek jak v čase, tak s účetními závěrkami jiných účetních jednotek. Pro zajištění srovnatelnosti stanovuje obecné předpoklady předkládání, struktury a minimálních požadavků na obsah. Rozpoznávání, oceňování

a vykazování jednotlivých položek je náplní příslušných standardů. Tento standard se dále nevztahuje na strukturu a obsah zkrácených mezitímních účetních závěrek.

Účelem účetní závěrky je poskytovat prostřednictvím účetních výkazů informace o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech včetně zisku a ztrát, vkladech a výplatách vlastníkům a o peněžních tocích.

Kompletní sada účetní závěrky podle IAS 1 platného od roku 2009 obsahuje:

- „výkaz o finanční situaci ke konci období,
- výkaz o úplném výsledku za období,
- výkaz změn vlastního kapitálu za období,
- výkaz o peněžních tocích za období,
- přílohu obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky a
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky.“²²

Účetní jednotka smí používat i jiné názvy výkazů než používá standard, pokud však je jejich význam jasný. Všechny výkazy musí být prezentovány s rovnocennou důležitostí. IAS 1 dále vyžaduje, aby účetní závěrka splňovala základní kvalitativní a kvantitativní předpoklady vymezené v Koncepčním rámci, které jsou následně převzaty i do IAS 1 ve formě obecných ustanovení.

Účetní jednotka musí v publikovaném dokumentu jasně identifikovat a odlišit účetní závěrku od ostatních informací v něm obsažených. Jednotlivé výkazy musí být jasně identifikovány a musí obsahovat:

- „název vykazující účetní jednotky nebo jiný způsob identifikace účetní jednotky, v případě, že došlo ke změnám oproti předchozímu období, musejí být rovněž uvedeny,

²² Krupová, L. Mezinárodní standard účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., s. 25

- *zda se jedná o individuální účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku,*
- *rozvahový den nebo období pokryté danou účetní závěrkou,*
- *měna prezentace,*
- *úroveň zaokrouhlení použitou u prezentovaných částek účetní závěrky.* ²³

Výkazy podle IFRS jsou poměrně stručné, jelikož se do nich uvádějí pouze významné položky. Podrobně jsou pak konkrétní položky vysvětleny v příloze, kde jsou uvedeny veškeré požadavky uvedené ve standardu, který se na příslušnou položku vztahuje.

3.3.1 Výkaz o finanční pozici – rozvaha

Účetní systém IAS/IFRS nepředepisuje formát rozvahy ani pořadí položek. Stanovuje však položky, jejichž částky musí být vykázány přímo v rozvaze na samostatném řádku, a to následovně:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investiční nemovitý majetek,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice vykazované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty,
- celková aktiva držená k prodeji,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky
- závazky a aktiva splatné daně podle definice v IAS 12,
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky podle definice v IAS 12,

²³ Bohušová, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. Vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9., s. 43

- závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držená k prodeji podle IFRS 5,
- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu,
- emitovaný kapitál a fondy připadající vlastníkům mateřské společnosti.

Dále musí být v rozvaze vykázány položky důležité pro pochopení finanční situace podniku. Účetní jednotka je posuzuje podle povahy a likvidity aktiv, funkce aktiv v rámci podniku a částky, povahy a načasování závazků.

Podle IFRS je účetní jednotka povinna ve výkazu o finanční situaci členit aktiva a závazky na krátkodobé a dlouhodobé. Výjimku představují případy, kdy je spolehlivější a relevantnější vykazovat aktiva a závazky podle jejich likvidity. U účetních jednotek, které mají různorodou činnost, je povoleno smíšené vykazování. Některé položky je tedy možné vykazovat v členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky a jiné v pořadí podle likvidity.

Krátkodobá aktiva

Aktivum se považuje za krátkodobé v případě, že splňuje některou z následujících podmínek:

1. očekává se, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji nebo spotřebě během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky,
2. je drženo primárně z obchodních důvodů,
3. předpokládá se, že bude prodáno do dvanácti měsíců od skončení účetního období,
4. jedná se o peníze a jejich ekvivalenty, jejichž použití není omezeno.

Veškerá ostatní aktiva musí účetní jednotka klasifikovat jako dlouhodobá.

Krátkodobé závazky

Za krátkodobý závazek se považuje takový, který splňuje kterékoli z těchto kritérií:

1. očekává se, že bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu podniku,
2. závazek společnosti drží především pro účely obchodování,

3. závazek bude vypořádán během dvanácti měsíců od skončení účetního období,
4. účetní jednotka nemá nepodmíněné právo posunout vypořádání závazku na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Veškeré ostatní závazky musí účetní jednotka klasifikovat jako dlouhodobé.

3.3.2 Výkaz o úplném výsledku – výsledovka

Od 1.1.2009 je standardem požadováno zveřejňovat položky nákladů a výnosů v jednom výkazu o úplném výsledku jehož součástí budou i informace dříve prezentované ve výsledovce, nebo ve dvou výkazech, a to v samostatné výsledovce a v na ní navazujícím výkazu o úplném výsledku. Smyslem výkazu o úplném výsledku je informovat uživatele o celkové výkonnosti účetní jednotky. Úplný výsledek celkem je definován jako změna ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky. Úplný výsledek se skládá z výsledku a ostatního úplného výsledku. Výsledek je chápán jako celkové výnosy snížené o náklady bez položek ostatního úplného výsledku, přičemž ostatní úplný výsledek obsahuje položky výnosů a nákladů, které nejsou vykazovány výsledkově a zahrnuje např. změny ve fondu z přecenění, zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování a zisky a ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv.

Výkaz o úplném výsledku musí zahrnovat minimálně položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- souhrnnou částku zahrnující součet:
 - výsledku z ukončovaných činností po zdanění a
 - zisku nebo ztráty po zdanění vykázaném v souvislosti s oceňováním aktiv nebo skupin určených k prodeji a tvořících ukončované činnosti v reálné

hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem, anebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin aktiv,

- výsledek,
- každou komponentu ostatního úplného výsledku klasifikovanou podle podstaty,
- podíl přidružených a společných podniků na ostatním úplném výsledku při použití ekvivalenční metody,
- úplný výsledek celkem.

Dále je účetní jednotka povinna zveřejnit ještě informaci o hospodářském výsledku připadajícím menšinovému podílu a vlastníkům mateřské společnosti a informaci o úplném výsledku celkem připadajícím menšinovému podílu a vlastníkům mateřské společnosti.

Pokud jsou pro pochopení finanční výkonnosti důležité další položky, řádky a mezisoučty je účetní jednotka povinna je ve výkazu o úplném výsledku uvést. Standard dále nepovoluje, aby účetní jednotka uvedla některé náklady a výnosy jako mimořádné položky.

Účetní jednotka je povinna členit náklady podle druhu nákladů nebo jejich funkce v podniku, a to tím způsobem, který lépe poskytne spolehlivé a relevantní informace. Při druhovém členění jsou náklady vykazovány podle druhů na základě své podstaty. Tato metoda je jednoduchá a vhodná pro použití v menších podnicích. Při účelovém členění jsou náklady vykazovány podle funkce a toto členění nám tedy dává přehled o tom, za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Náklady jsou děleny na náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní náklady.

3.3.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Účelem výkazu změn vlastního kapitálu je podávat uživatelům informace o transakcích, které přímo ovlivnili velikost a strukturu vlastního kapitálu.

Ve výkazu musejí být zveřejněny následující informace:

1. celkový výsledek za období, s odděleným uvedením částek připadajících vlastníkům mateřské společnosti a menšinovému podílu,
2. pro každou komponentu vlastního kapitálu dopad retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8,
3. částky transakcí s vlastníky, vklady vlastníků a výplaty vlastníkům se uvádějí odděleně,
4. pro každou složku vlastního kapitálu porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny.

Účetní jednotka je dále povinna zveřejňovat at' již v tomto výkaze nebo v komentáři částku dividend vykázaných jako výplaty vlastníkům v průběhu období a související částky na akcii.

3.3.4 Výkaz o peněžních tocích

IAS/IFRS stanovují povinnost sestavovat jako nedílnou součást účetní závěrky i výkaz o peněžních tocích. Ten však již není upraven v IAS 1, jako ostatní výkazy účetní závěrky sestavované podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale řeší jej samostatný standard IAS 7 – Výkazy peněžních toků. Výkaz podává přehled o přijatých a vydaných penězích a peněžních ekvivalentech v účetní jednotce v průběhu období. Tento výkaz by měl uživatelům poskytnout informace o schopnosti účetní jednotky vytvářet peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, splácet dluhy, vyplácet dividendy a zdůvodnit rozdíly mezi ziskem a peněžními příjmy a výdaji.

Výkaz cash flow je členěn do tří částí, a to na peněžní toky z provozní činnosti, investiční činnosti a financování. Při sestavování výkazu o peněžních tocích požaduje IAS 7 u investování a financování použít metodu přímou. Část výkazu týkající se provozní činnosti smí být sestavena metodou přímou, nebo metodou nepřímou, avšak standard preferuje přímou metodu. Ta spočívá ve zveřejnění hlavních tříd peněžních příjmů a výdajů uskutečněných v jednotlivých oblastech, což umožní odhadnout vývoj peněžních toků v budoucnosti. Výkaz lze sestavit z informací v účetních záznamech, nebo úpravou položek výsledovky. Při použití nepřímé metody se zjišťují čisté peněžní toky. Účetní jednotka vychází z výsledku společnosti,

který upravuje o nepeněžní transakce, veškeré dopady časového rozlišení, změnu stavu zásob a provozních pohledávek a závazků za období a dalších položek, které vyúsťují v investiční či finanční toky.

3.3.5 Komentář - příloha

Podle IAS/IFRS je příloha velmi obsáhlá a podrobná. Musí obsahovat informace o tom, podle jakých standardů byly výkazy připraveny. Poskytuje informace, které nejsou obsaženy v jiných výkazech, a v neposlední řadě poskytuje dodatečné informace, které nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale jsou nutné pro věrné zobrazení. Příloha musí být prezentována systematicky, a to tak, že každá položka ve výkazech by měla obsahovat odkaz na související část přílohy.

Pro lepší srozumitelnost a srovnatelnost se sestavuje obvykle v následující struktuře:

1. *„prohlášení o souladu s IFRS,*
2. *přehled použitých účetních politik,*
3. *podpůrné informace o položkách prezentovaných v jednotlivých výkazech v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky, a*
4. *jiná zveřejnění, včetně:*
 - *podmíněných závazků a nevykázaných smluvních povinností, a*
 - *nefinančních zveřejnění, například cílů a zásad systému řízení rizik společnosti.*“²⁴

Dále by měla účetní jednotka v příloze zveřejnit:

- částku dividend navržených, nebo schválených před datem, kdy byla účetní závěrka schválená ke zveřejnění,
- výši nevykázaných kumulativních přednostních dividend,
- sídlo a právní formu účetní jednotky, zemi jejího založení a adresu sídla,
- popis povahy činností společnosti a její hlavní činnosti,

²⁴ Krupová, L. Mezinárodní standard účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0., s. 102

- název mateřské a hlavní mateřské společnosti skupiny.

Ve výkazu o finanční situaci nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v komentáři musí účetní jednotka dále zveřejnit:

1. pro každou položku základního kapitálu:

- počet autorizovaných akcií,
- počet akcií vydaných a plně splacených a vydaných ale plně nesplacených,
- nominální hodnotu akcie nebo to, že akcie nemají nominální hodnotu,
- sesouhlasení počtu akcií v oběhu na počátku a na konci období,
- práva, přednostní práva a omezení přiřazená k dané kategorii včetně omezení výplaty dividend a splacení kapitálu,
- vlastní akcie v držení účetní jednotky nebo v držení jejích dceřiných společností nebo přidružených podniků,
- akcie vyhrazené k vydání na základě opcí a smluv o prodeji akcií včetně smluvních podmínek a částek.

2. popis povahy a účelu jednotlivých rezervních fondů v rámci vlastního kapitálu.

Další povinné náležitosti zveřejňované buď ve výkazu o úplném výsledku, nebo v komentáři jsou informace o restrukturalizaci činností účetní jednotky, snížení hodnoty zásob na částku čisté realizovatelné hodnoty, vyřazení pozemků, budov a zařízení, vyřazení investic, ukončené činnosti, urovnání sporů a jiné zrušení rezerv.

4 Praktická aplikace

4.1 Charakteristika společnosti



Obr. č. 4.1: Ostroj a.s.

Základní údaje



Obr. č. 4.2: Logo společnosti Ostroj a.s.

Název:	OSTROJ a.s.
Sídlo:	Těšínská 1586/66, 746 41 Opava
Zakladatel:	Fond národního majetku České republiky
Založení:	24. dubna 1992
Základní kapitál:	765 275 000 korun

Složení kapitálu: 765 275 ks listinných akcií na majitele ve jmenovité hodnotě
1 000 korun

Předmět podnikání

Společnost OSTROJ a.s. je strojírenskou organizací, jejíž hlavní činností je zejména projektování, montáže, opravy a revize strojů určených pro hornickou činnost, kovářství, obráběčství, galvanizérství, výroba a instalace elektrických strojů, montáže a opravy zdvihacích zařízení, zámečnictví, nástrojařství, výroba a rozvod tepelné energie, distribuce elektřiny a plynu.

Historie

Historie společnosti OSTROJ a.s. spadá až do roku 1878, kdy byla založena podnikatelem Eduardem Tatzelem firma Opavské strojírny a slévárny. Roku 1949 byl název společnosti zaregistrován jako ochranná známka. V roce 1977 se stal OSTROJ koncernovým podnikem Ostravsko-karvinských dolů. V přelomovém roce 1989 se OSTROJ stal státním podnikem. Významným je pak rok 1992, kdy vznikl název akciová společnost OSTROJ Opava. Následující rok bylo v kupónové privatizaci prodáno na 71% akcií. V roce 1999 získal rozhodující balík akcií jediný akcionář a akcionářská struktura se tak stabilizovala.

4.2 Transformace výkazu zisku a ztrát

Tab. č. 4.1: Výsledovka společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle ČÚS v tis. Kč

Označení	Text	Hodnota
II.	Výkony	1 622 834
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	1 599 100
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 1 360
II. 3.	Aktivace	25 094
B.	Výkonová spotřeba	1 085 358
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	731 707
B. 2.	Služby	353 651
+	Přidaná hodnota	537 476

C.	Osobní náklady	342 538
C. 1.	Mzdové náklady	248 854
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	2 403
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	81 359
C. 4.	Sociální náklady	9 922
D.	Daně a poplatky	3 370
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	46 626
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	43 388
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20 870
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22 518
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11 442
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	3 420
F. 2.	Prodaný materiál	8 022
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	40 717
IV.	Ostatní provozní výnosy	36 165
H.	Ostatní provozní náklady	12 862
*	Provozní výsledek hospodaření	159 474
J.	Prodané cenné papíry a podíly	100
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	2
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	2
X.	Výnosové úroky	953
N.	Nákladové úroky	4 431
XI.	Ostatní finanční výnosy	102 784
O.	Ostatní finanční náklady	76 641
*	Finanční výsledek hospodaření	22 567
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	36 480
Q. 1.	Splatná	38 664
Q. 2.	Odložená	- 2 184
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	145 561
XIII.	Mimořádné výnosy	3
*	Mimořádný výsledek hospodaření	3
***	Výsledek hospodaření za účetní období	145 564
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	182 044

4.2.1 Výkony

Výkony představují výnosy účetní jednotky za prodané výrobky a služby upravené o změnu stavu zásob vlastní výroby a aktivaci nákladů na pořízení dlouhodobého majetku či zásob vyrobených ve vlastní režii. Ve výsledovce podle IFRS se však aktivace vykazuje v položce suroviny, materiál, energie a služby.

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

Tato položka zahrnuje tržby z prodeje vlastních výrobků a tržby za poskytnuté služby. Pro zahrnutí tržeb z prodeje vlastních výrobků stanovuje standard IAS 18 - Výnosy následující podmínky:

- všechna významná rizika a odměny z vlastnictví výrobků jsou převedeny na kupujícího,
- účetní jednotka ztrácí kontrolu nad aktivem a manažerskou angažovanost,
- výnosy a náklady související s transakcí jsou spolehlivě ocenitelné,
- je pravděpodobně, že ekonomické užitky poplynou podniku.

Služby mohou být uznány do výnosů podle IFRS pokud splní všechny podmínky stanovené standardem IAS 18, a to:

- náklady a výnosy se uznají pouze v takovém rozsahu, v jakém byla služba poskytnuta,
- společnost je schopná určit stupeň rozpracovanosti,
- schopnost podniku výnos z transakce a náklad spojený s transakcí spolehlivě ocenit,
- pravděpodobnost přítoku ekonomických užitků do podniku.

Úpravy:

Do transformované výsledovky se zahrnou v plné výši.

ČÚS	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	1 599 100 tis.
IFRS	Tržby	1 599 100 tis.

Změna stavu zásob vlastní činnosti

Změnu stavu zásob vlastní činnosti upravuje standard IAS 2 – Zásoby. Společnost zde vykazuje přírůstky a úbytky nedokončených výrobků, polotovarů a výrobků vytvořených vlastní činností.

Úpravy:

Standard vyžaduje, aby se o změnu stavu zásob provedla úprava nákladů, nikoliv úprava výnosů jako v ČR.

ČÚS	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 1 360 tis.
IFRS	Změna stavu zásob	1 360 tis.

4.2.2 Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie

Tato položka zahrnuje především spotřebu materiálu, drobného hmotného majetku, elektrické energie, vody, plynu a pohonných hmot, ochranné pracovní prostředky, manka do normy přirozených úbytků, knihy, časopisy, publikace a propagační předměty. Podmínky pro vykázání podle IFRS jsou následující:

- nákup způsobuje nárůst dluhů,
- spotřebou materiálu dochází ke snížení užitečnosti jiným způsobem než odčerpáním vlastníky.

Úpravy:

Hodnotu položky není potřeba pro transformaci upravovat, jelikož splňuje stanovené podmínky.

ČÚS	Spotřeba materiálu a energie	731 707 tis.
IFRS	Suroviny, materiál, energie, služby	731 707 tis.

Služby

V této položce se jedná o služby poskytnuté společnosti, které zahrnují např. náklady na opravy a udržování, cestovné, přepravné, finanční leasing, kooperace, náklady na reprezentaci, výrobní služby, zkoušky, provize, školení, notářské a právnické služby, náklady na reklamu, náklady na ochranu společnosti, náklady spojené s výstavami a veletrhy a ostatní. Vzhledem k tomu, že snižují ekonomický prospěch a zvyšují závazky, představují podle IFRS náklady.

Úpravy:

Při transformaci musíme služby snížit o vykázané splátky nájemného z finančního leasingu.

ČÚS	Služby	352 651 tis.
Úprava	Snížení o splátky finančního leasingu	49 840 tis.
IFRS	Suroviny, materiál, energie, služby	303 811 tis.

Aktivace

Aktivací vnitropodnikových výkonů se rozumí převedení materiálu, zboží a dlouhodobého majetku zhotoveného vlastní činností a vlastních služeb do aktiv podniku.

Úpravy:

Aktivace vykazujeme v transformované rozvaze v položce suroviny, materiál, energie a služby spolu se spotřebou materiálu a energie a službami v plné výši.

ČÚS	Aktivace	25 094 tis.
IFRS	Suroviny, materiál, energie, služby	25 094 tis.

4.2.3 Osobní náklady

Tato položka zahrnuje mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti, náklady na sociální zabezpečení a sociální náklady. Podle IFRS se tyto osobní náklady uznávají do nákladů v období, ve kterém snížili ekonomický prospěch, a zvýšily závazky.

Úpravy:

Osobní náklady společnosti splňují podmínky pro vykázání dle IFRS, a proto budou v transformované výsledovce vykázány plně. Bude zde však navíc vykázán rozdíl mezi tvorbou a čerpáním rezerv na mzdy a na dovolenou, který se podle českých předpisů vykazuje v položce změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období. Nedojde tedy ke změně hodnoty, pouze k přesunu mezi položkami.

ČÚS	Osobní náklady	342 538 tis.
ČÚS	Snížení o změnu rezerv na mzdy a dovolenou	- 6 146 tis.
IFRS	Osobní náklady	336 392 tis.

4.2.4 Daně a poplatky

V této položce jsou zahrnuty veškeré daně a poplatky zaúčtované jako náklad.

Úpravy:

Ostatní daně a poplatky můžeme podle IFRS vykázat jako náklady v plné výši, jelikož zvyšují závazky a snižují ekonomický užitek. Ve výsledovce podle IFRS se vykazují v položce jiné provozní náklady.

ČÚS	Daně a poplatky	3 370 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	3 370 tis.

4.2.5 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

V této položce vykazuje společnost odpisy nehmotného a hmotného majetku v souladu s odpisovým plánem. Pokud nejsou odpisy majetku v souladu s IFRS je potřeba stanovit nový odpisový plán. Ten se sestavuje tak, aby výše ročních odpisů odpovídala rozložení budoucích ekonomických užitků daného aktiva. Standardy popisují tři způsoby odpisování: lineární, zrychlené a výkonové. Výše ročních odpisů je vykázána ve výsledovce podle IFRS jako náklad, jelikož snižují hodnotu aktiv a tím i jejich budoucí prospěch.

Úpravy:

Tab. č. 4.2: Odpisy dlouhodobého majetku

	Software	Ocenitelná práva	Stavby	Samostatné movité věci	Jiný DHM
PC k 31.12.2009	56 143	498	592 191	678 441	63 626
Odpisy	4 350	134	11 837	29 307	998
Odpisy celkem	46626				

Odpisy dlouhodobého majetku se musí pro potřeby IFRS navýšit o odpisy z majetku pořízeného na leasing, jelikož ten podle českých předpisů není na rozdíl od IFRS zahrnut do dlouhodobého majetku.

ČÚS	Odpisy DNM a DHM	46 626 tis.
Úprava	Navýšení o odpisy majetku pořízeného na leasing	40 269 tis.
IFRS	Odpisy celkem	86 895 tis.

4.2.6 Tržby a zůstatková cena z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Tato položka zahrnuje tržby z prodeje pozemků, nemovitostí, dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, materiálu a kovového odpadu. Aby mohly být tržby z prodeje dlouhodobého majetku zahrnuty do výnosů podle IFRS musí splnit požadavky stanovené standardem IAS 18 - Výnosy, které jsou totožné s požadavky na vykazování tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb.

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Položka zahrnuje zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku odpisovaného i neodpisovaného a dále prodaný materiál v pořizovací ceně.

Úpravy:

Tržby a zůstatková cena z prodeje majetku a materiálu splňují veškeré požadavky standardu IAS 18 a budou proto vykázány v transformované výsledovce beze změn.

ČÚS	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20 870 tis.
ČÚS	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	3 420 tis.
IFRS	Zisk z prodeje pozemků, budov a zařízení	17 450 tis.
ČÚS	Tržby z prodeje materiálu	22 518 tis.
ČÚS	Prodaný materiál	8 022 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	14 496 tis.

4.2.7 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období

V této položce společnost vykazuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv a opravných položek k zásobám a k pohledávkám.

Úpravy:

Položka rezerv zůstane pro vykazování podle IFRS ve stejné výši jako podle ČÚS, pouze se upraví o změnu stavu rezerv na mzdy a dovolenou, kterou jsme vykázali v osobních nákladech.

ČÚS	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	40 717 tis.
ČÚS	Zvýšení o změnu rezerv na mzdy a dovolenou	6 146 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	46 863 tis.

4.2.8 Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy jsou ve společnosti představovány úhradami úroků z prodlení, smluvních sankcí a nákladů od úřadu práce, tržbami z pronájmů, za soukromé telefonní hovory a spotřebované pohonné hmoty k soukromým účelům, náhradami z pojištění pracovníků a náhradami škod, výnosy z reklamací, přebytky zásob a dotacemi.

Úpravy:

Ostatní provozní výnosy budou v transformované výsledovce vykázány v plné výši v položce jiné provozní výnosy.

ČÚS	Ostatní provozní výnosy	36 165 tis.
IFRS	Jiné provozní výnosy	36 165 tis.

4.2.9 Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady zahrnují ve společnosti dary, přijaté a uhrazené smluvní sankce, pokuty, odpis pohledávek, náhrady za nemoci z povolání pracovníků, technické zhodnocení do 40 000, pojistné a manka a škody na zásobách.

Úpravy:

V transformované výsledovce zůstanou ostatní provozní náklady ve stejné výši.

ČÚS	Ostatní provozní náklady	12 862 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	12 862 tis.

4.2.10 Prodané cenné papíry a podíly

V této položce vykazuje společnost úbytek krátkodobých a dlouhodobých cenných papírů a podílů při jejich prodeji.

Úpravy:

Vykazování úbytku cenných papírů je podle ČÚS totožné s vykazováním podle IFRS a bude tedy v plné výši.

ČÚS	Prodané cenné papíry a podíly	100 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	100 tis.

4.2.11 Výnosy z dlouhodobého finančního majetku

Výnosy z dlouhodobého finančního majetku představují výnosy z prodeje ostatních investičních cenných papírů.

Úpravy:

Položka výnosů z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů se v transformované výsledovce objeví v plné výši v položce jiné provozní výnosy.

ČÚS	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	2 tis.
IFRS	Jiné provozní výnosy	2 tis.

4.2.12 Výnosové úroky

Výnosové úroky vznikají v souvislosti s užíváním podnikových aktiv jinými stranami. Aby mohli být vykázány podle IFRS musí být pravděpodobné, že společnosti poplynou ekonomické užítky spojené s transakcí a jejich částka je spolehlivě oceněna.

Úpravy:

Pro splnění požadavků se výnosové úroky transformují v plné výši. Dojde zde však k rozdělení na dvě položky. Podle IFRS se zde vykazují pouze úroky od peněžních ústavů. Podle ČÚS zde má společnost navíc zahrnutý úroky z odkladu plateb a úroky od dceřiné společnosti Technické laboratoře Opava, a.s. Ty podle IFRS zahrneme do položky jiných provozních výnosů.

ČÚS	Výnosové úroky	953 tis.
IFRS	Výnosové úroky	787 tis.
IFRS	Jiné provozní výnosy	166 tis.

4.2.13 Nákladové úroky

Nákladové úroky upravuje standard IAS 23 – Výpůjční náklady, který popisuje vhodné způsoby vykazování těchto nákladů. Za výpůjční náklady označuje úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením si finančních prostředků.

Úpravy:

Podle IFRS musí společnost do nákladových úroků zahrnout i úroky placené z leasingu.

ČÚS	Nákladové úroky	4 431 tis.
Úprava	Navýšení o úroky z leasingu	5 973 tis.
IFRS	Nákladové úroky	10 404 tis.

4.2.14 Ostatní finanční výnosy a náklady

Položka ostatních finančních výnosů zahrnuje kursové zisky při inkasu pohledávek a z derivátů. Naopak položka ostatních finančních nákladů zahrnuje kursové ztráty při inkasu pohledávek a z derivátových operací a náklady z peněžního styku, tj. bankovní výlohy, náklady spojené se získáním bankovních záruk a obdobné.

Úpravy:

Ve výsledovce sestavené podle požadavků IFRS budou ostatní finanční výnosy a ostatní finanční náklady v položce zisk z kursových rozdílů. Položku ostatních finančních nákladů musí společnost rozdělit na částku připadající na kursové ztráty, kterou vykáže podle IFRS v položce zisk z kursových rozdílů a na bankovní poplatky, které dle IFRS vykáže v položce jiných provozních nákladů. Dále musí společnost zisk z kursových rozdílů navýšit o kursové rozdíly z leasingu.

ČÚS	Ostatní finanční výnosy – kursové zisky	102 784 tis.
ČÚS	Ostatní finanční náklady – kursové ztráty	75 120 tis.
ČÚS	Ostatní finanční náklady – bankovní poplatky	1 521 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady – bankovní poplatky	1 521 tis.
ČÚS	Rozdíl mezi kursovými zisky a ztrátami	27 664 tis.
Úprava	Navýšení o kursové rozdíly z leasingu	182 tis.
IFRS	Zisk z kursových rozdílů	27 846 tis.

4.2.15 Daň z příjmu za běžnou činnost

Daň z příjmu za běžnou činnost zahrnuje daň splatnou a daň odloženou. Splatná daň představuje daňovou povinnost společnosti z běžné činnosti. Odložená daň se týká též běžné činnosti a vyplývá z rozdílů, které nastávají v případě odlišného účetního a daňového pohledu na položky v účetnictví.

Úpravy:

Splatná daň je podle českých předpisů i podle IFRS totožná na rozdíl od odložené daně, která se musí upravit o odložený daňový závazek vzniklý vlivem rozdílného pohledu na vykazování leasingu.

ČÚS	Splatná daň	38 664 tis.
IFRS	Splatná daň	38 664 tis.
ČÚS	Odložená daň	2 184 tis.
Úprava	Snížení o odložený daňový závazek	939 tis.
IFRS	Odložená daň	1 245 tis.

4.2.16 Mimořádné výnosy a náklady

Mezi mimořádné výnosy patří ve společnosti odpis závazků, haléřové vyrovnání a rozdíly ze zaokrouhlování. Do mimořádných nákladů spadá haléřové vyrovnání.

Úpravy:

Na rozdíl od českých předpisů jsou mimořádné výnosy a náklady podle IFRS zahrnuty do běžné činnosti a jsou součástí provozního výsledku hospodaření a ve společnosti se vykazují souhrnně v položce jiné provozní náklady v plné výši.

ČÚS	Mimořádné výnosy	3 tis.
ČÚS	Mimořádné náklady	0 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	- 3 tis.

4.2.17 Sumarizace jiných provozních výnosů a nákladů dle IFRS

V účetní závěrce podle IFRS se některé výnosové a nákladové položky zahrnují do souhrnných položek jiných provozních výnosů a nákladů, zatímco v české účetní závěrce se tyto položky vykazují samostatně.

4.2.17.1 Jiné provozní výnosy

V položce jiných provozních výnosů jsou obsaženy z české účetní závěrky výnosy z prodeje dlouhodobých cenných papírů a podílů, výnosové úroky z odkladu plateb a úroky od dceřiné společnosti, ostatní provozní výnosy a tržby z prodeje materiálu snížené o hodnotu prodaného materiálu.

Úpravy:

V transformované výsledovce budou jiné provozní výnosy upraveny o rozpouštěné dotace na povolenky, které se podle ČÚS vykazují v podrozvahové evidenci.

ČÚS	Výnosy z prodeje cenných papírů a podílů	2 tis.
ČÚS	Výnosové úroky	166 tis.
ČÚS	Ostatní provozní výnosy	36 165 tis.
ČÚS	Zisk z prodeje materiálu	14 496 tis.
ČÚS	Suma jiných provozních výnosů	50 829 tis.
Úprava	Navýšení o rozpouštěné dotace na povolenky	1 749 tis.
IFRS	Jiné provozní výnosy	52 578 tis.

4.2.17.2 Jiné provozní náklady

Položka jiných provozních nákladů v sobě zahrnuje z české účetní závěrky daně a poplatky, změnu stavu rezerv a opravných položek z provozní oblasti kromě rezerv na mzdy a dovolené, ostatní provozní náklady, prodané cenné papíry, bankovní poplatky a rozdíl mimořádných výnosů a nákladů.

Úpravy:

Podle IFRS se položka jiných provozních nákladů musí upravit o spotřebu emisních povolenek a o zúčtování opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku pořízeného na leasing. Tyto dvě položky se podle českých předpisů vykazují pouze v podrozvahové evidenci.

ČÚS	Daně a poplatky	3370 tis.
ČÚS	Změna stavu rezerv a opravných položek	46 863 tis.
ČÚS	Ostatní provozní náklady	12 862 tis.
ČÚS	Prodané cenné papíry	100 tis.
ČÚS	Bankovní poplatky	1 521 tis.
ČÚS	Mimořádný výsledek hospodaření	- 3 tis.
ČÚS	Suma jiných provozních nákladů	64 713 tis.
Úprava	Navýšení o spotřebu emisních povolenek	2 915 tis.
Úprava	Snížení o zúčtování opravné položky k majetku na leasing	- 1 174 tis.
IFRS	Jiné provozní náklady	66 454 tis.

4.3 Transformace rozvahy

Tab. č. 4.3: Aktiva společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle ČÚS v tis. Kč

Označení	Aktiva	Hodnota
	Aktiva celkem	1 388 100
B	Dlouhodobý majetek	651 613
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	11 433

B. I. 3.	Software	11 181
B. I. 4.	Ocenitelná práva	216
B. I. 6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	36
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	625 703
B. II. 1.	Pozemky	52 185
B. II. 2.	Stavby	367 248
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	172 440
B. II. 6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 370
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	31 460
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	14 477
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	14 463
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	14
C.	Oběžná aktiva	695 465
C. I.	Zásoby	231 626
C. I. 1.	Materiál	76 600
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	64 034
C. I. 3.	Výrobky	90 595
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	397
C. III.	Krátkodobé pohledávky	203 622
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	180 225
C. III. 2.	Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	20 000
C. III. 6.	Stát – daňové pohledávky	2 534
C. III. 7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	234
C. III. 9.	Jiné pohledávky	629
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	260 217
C. IV. 1.	peníze	1 249
C. IV. 2.	Účty v bankách	13 812
C. IV. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	245 156
D. I.	Časové rozlišení	41 022
D. I. 1.	Náklady příštích období	41 022

Tab. č. 4.4: Pasiva společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle ČÚS v tis. Kč

Označení	Pasiva	Hodnota
	Pasiva celkem	1 388 100
A.	Vlastní kapitál	1 092 016
A. I.	Základní kapitál	765 275
A. I. 1.	Základní kapitál	765 275
A. II.	Kapitálové fondy	- 1 155
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	- 1 155
A. III.	Rezervní fondy	31 915
A. III. 1.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	31 915
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	150 417
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	150 417
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	145 564
B.	Cizí zdroje	295 085
B. I.	rezervy	40 724
B. I. 4.	Ostatní rezervy	40 724
B. II.	Dlouhodobé závazky	131
B. II. 10.	Odložený daňový závazek	131
B. III.	Krátkodobé závazky	161 230
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107 812
B. III. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	1 718
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	17 152
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	8 857
B. III. 7.	Stát – daňové závazky a dotace	21 958
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	2 072
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	344
B. III. 11.	Jiné závazky	1 317
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	93 000
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	83 000
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	10 000
C. I.	Časové rozlišení	999
C. I. 1.	Výdaje příštích období	311
C. I. 2.	Výnosy příštích období	688

4.3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Položka dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje software, ocenitelná práva a jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Dlouhodobá nehmotná aktiva upravuje standard IAS 38, který je definuje jako identifikovatelná nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu. Důležitými podmínkami rozpoznání nehmotného aktiva jsou především identifikovatelnost, ovládání aktiva, pravděpodobnost přínosu ekonomických užitků a schopnost spolehlivého vyjádření nákladů spojených s pořízením aktiva.

Úpravy:

Ve společnosti všechen nehmotný majetek vykázaný v účetní závěrce podle ČÚS splňuje podmínky pro vykázání dle standardu IAS 38.

ČÚS	Software	11 181 tis.
IFRS	Software	11 181 tis.
ČÚS	Ocenitelná práva	216 tis.
IFRS	Ocenitelná práva	216 tis.
ČÚS	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	36 tis.
IFRS	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	36 tis.

4.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

V dlouhodobém hmotném majetku vykazuje společnost pozemky, stavby, samostatné movité věci, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a ostatní dlouhodobý hmotný majetek. Podstatou dlouhodobého majetku je umožňování, usnadňování nebo rozšiřování existující podnikatelské činnosti. Základními charakteristikami dlouhodobého majetku podle IFRS jsou:

- pořízení za účelem užívání v provozní činnosti,

- očekává se, že bude užíván během více než jednoho období a obvykle je předmětem odpisování,
- má fyzickou podobu,
- nestává se fyzicky součástí výrobků k prodeji.

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují stejně jako v České republice pořizovací cenou. Ta v sobě zahrnuje cenu pořízení majetku, přímo přiřaditelné náklady nutné k aktivaci majetku a odhady nákladů spojených s vyřazením aktiva. Následné výdaje související s dlouhodobým hmotným majetkem mohou zvýšit jeho ocenění, pokud se jejich vynaložením prodlouží doba užívání majetku, zlepší kvalita výrobků, nebo zvýší produkované množství. Kromě pozemků se náklady na pořízení dlouhodobého majetku v průběhu let systematicky rozpouštějí do nákladů ve formě odpisů. Způsob odpisování by měl odrážet využívání ekonomických užitků plynoucích z daného aktiva. Standard IAS 16 dále stanovuje v případě součástí hlavní majetkové složky s různou dobou životnosti, že se mají tyto součásti posuzovat a odpisovat zvlášť. V důsledku tohoto komponentního přístupu dochází k neexistenci rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku.

Úpravy:

Pozemky, stavby

Položky pozemků a staveb se musí pro účely vykazování dle IFRS upravit o investice do nemovitostí, které se vykazují v transformované rozvaze odděleně od DHM. Nedochozí tak ke snížení hodnoty, pouze k přesunu mezi položkami.

ČÚS	Pozemky	52 185 tis.
Úprava	Snížení o investice do nemovitostí	- 814 tis.
IFRS	Pozemky	51 371 tis.
ČÚS	Stavby	367 248 tis.
Úprava	Snížení o investice do nemovitostí	- 40 530 tis.
IFRS	Stavby	326 718 tis.

Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí jsou předmětem samostatného standardu IAS 40, který je definuje jako nemovitosti držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení popřípadě obojího. Tyto nemovitosti tedy neslouží pro výrobu, dodávky zboží a služeb ani pro administrativní účely nebo prodej. Podmínkou pro jejich vykazování je pravděpodobný přínos užitku a musí být spolehlivě ocenitelné. Společnost zde vykazuje výrobní halu a kancelářské prostory, které pronajímá.

ČÚS	Investice do nemovitostí	0 tis.
Úprava	Navýšení o investice do nemovitostí	41 344 tis.
IFRS	Investice do nemovitostí	41 344 tis.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Při transformaci rozvahy musí společnost upravit samostatné movité věci a soubory movitých věcí o majetek pořízení finančním leasingem, jelikož ten se podle standardu IAS 17 vykazuje v dlouhodobém majetku nájemce.

ČÚS	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	172 440 tis.
Úprava	Navýšení o majetek pořízený finančním leasingem	169 408 tis.
IFRS	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	341 848 tis.

Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Jiný dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje matrice, zápustky, formy a modely a umělecká díla. Tento majetek se transformuje v plné výši.

ČÚS	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 370 tis.
IFRS	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 370 tis.

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje majetek, u něž v průběhu roku nedošlo k užívání, nebyl zaktivován. V transformované rozvaze se vykazuje v plné výši.

ČÚS	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	31 460 tis.
IFRS	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	31 460 tis.

4.3.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek tvoří ve společnosti 100% podíl ve společnosti Technické laboratoře Opava, a.s. Dále zde vykazuje podíly ve společnostech Štěrkostroj, spol. s r.o., Agrobanka a.s. a Strojexport a.s.

Úpravy:

Vykázání dlouhodobého finančního majetku je ve společnosti totožné podle ČÚS i IFRS.

ČÚS	Dlouhodobý finanční majetek	14 477 tis.
IFRS	Dlouhodobé investice	14 477 tis.

4.3.4 Zásoby

Ve společnosti jsou zásoby tvořeny materiálem, nedokončenou výrobou a polotovary, výrobky a poskytnutými zálohami na zásoby. Jejich předmět, oceňování a vykazování upravuje standard IAS 2. Ten definuje zásoby jako aktiva držená za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a suroviny a materiál spotřebovaný ve výrobním procesu.

Úpravy:

Zásoby ve společnosti splňují veškeré požadavky IFRS a budou tedy součástí transformované rozvahy ve stejné výši.

ČÚS	Zásoby	231 626 tis.
IFRS	Zásoby	231 626 tis.

4.3.5 Krátkodobé pohledávky

Krátkodobé pohledávky obsahují pohledávky, které v okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti kratší než jeden rok. Patří sem pohledávky z obchodních vtaů, které představují pohledávky za vyfakturované převzaté výkony. Dále zde společnost vykazuje pohledávky za dceřinou společností, které poskytla půjčku na výstavbu přístavby zkušební haly a dodávku zkušebního rámu. Následující položka poskytnutých provozních záloh představuje zálohy na odběr energií a zálohové platby leasingových splátek. Dalšími položkami jsou daňové a jiné pohledávky. Obchodní a jiné pohledávky lze podle IFRS uznat do krátkodobých aktiv pokud:

- jsou výsledkem minulých událostí,
- přinesou společnosti formou peněžních prostředků ekonomický užitek,
- jsou spolehlivě ocenitelné,
- budou splaceny do jednoho roku od rozvahového dne.

Úpravy:

Veškeré pohledávky splňují podmínky stanoveny mezinárodními standardy účetního výkaznictví a budou tedy vykázány v plné výši.

ČÚS	Krátkodobé pohledávky	203 622 tis.
IFRS	Obchodní a jiné pohledávky	203 622 tis.

4.3.6 Krátkodobý finanční majetek

V rámci krátkodobého finančního majetku jsou ve společnosti vykazovány peněžní prostředky v hotovosti, ceniny, zůstatky bankovních účtů a krátkodobé cenné papíry.

Úpravy:

Krátkodobý finanční majetek se převede do rozvahy do položky hotovost a peněžní ekvivalenty v plné výšce.

ČÚS	Krátkodobý finanční majetek	260 217 tis.
IFRS	Hotovost a peněžní ekvivalenty	260 217 tis.

4.3.7 Časové rozlišení

Na základě požadavku akruálního principu je potřeba časově rozlišovat výdaje a náklady, příjmy a výnosy. U společnosti jsou obsahem této položky pouze náklady příštích období.

Náklady příštích období

Představují především časové rozlišení poplatků za zkušební certifikáty na výrobky vystavované na delší časové období a časově rozlišené první nerovnoměrné splátky u leasingů.

Úpravy:

V transformované rozvaze budou náklady příštích období náležet do položky jiná krátkodobá aktiva na rozdíl od české účetní závěrky, kde se vykazují v položce časového rozlišení. Tyto náklady příštích období musíme pro potřeby vyjádření dle IFRS upravit o první nerovnoměrné splátky leasingu. Ty se podle českých předpisů

postupně rozpouští do nákladů, avšak podle IFRS se majetek pořízený na leasing vykazuje v dlouhodobém hmotném majetku a tyto nerovnoměrné splátky vstupují tedy do jeho pořizovací ceny.

ČÚS	Náklady příštích období	41 022 tis.
Úprava	Snížení o první nerovnoměrné splátky u leasingu	- 34 504 tis.
IFRS	Náklady příštích období	6 518 tis.

4.3.8 Základní kapitál

Rozvahová položka základní kapitál obsahuje základní kapitál, vlastní akcie a vlastní obchodní podíly a změny základního kapitálu. Společnost nemá žádné vlastní akcie, ani nedošlo ke změnám základního kapitálu. Vykazuje tak pouze základní kapitál, který představuje peněžní vyjádření souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů do základního kapitálu společnosti. Jedná se tedy o částku zapsaného základního kapitálu v obchodním rejstříku.

Úpravy:

Položka základního kapitálu se vykazuje podle ČÚS i podle IFRS shodně.

ČÚS	Základní kapitál	765 275 tis.
IFRS	Základní kapitál	765 275 tis.

4.3.9 Kapitálové fondy

Položka nazývaná kapitálové fondy zahrnuje ve společnosti pouze položku oceňovací rozdíly z přecenění dlouhodobého finančního majetku, forwardů a opcí. Ta představuje rozdíly vzniklé ze změn reálných hodnot některých finančních aktiv a závazků v důsledku ocenění k okamžiku sestavení účetní závěrky.

Úpravy:

Vykazování oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků je z hlediska ČÚS a IFRS totožné.

ČÚS	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	- 1 155 tis.
IFRS	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	- 1 155 tis.

4.3.10 Rezervní fondy

V položce rezervní fondy vykazuje společnost tvorbu a čerpání zákonného rezervního fondu, který vytváří povinně ze zisku běžného účetního období po zdanění nebo z jiných vlastních zdrojů mimo čistý zisk. Rezervní fond slouží ke krytí ztrát společnosti, nebo k překonání nepříznivých hospodářských situací.

Úpravy:

Vykazování fondů ze zisku v účetní závěrce podle ČÚS je shodné s vykazováním podle IFRS.

ČÚS	Rezervní fondy	31 915 tis.
IFRS	Fondy	31 915 tis.

4.3.11 Výsledek hospodaření minulých let

Výsledek hospodaření minulých let zahrnuje nerozdělený zisk minulých let a neuhrazenou ztrátu minulých let. V položce nerozdělený zisk minulých let vykazuje společnost zisk, který nebyl rozdělen na určité účely, a bylo rozhodnuto, že zůstane nerozdělen a uplatní se v některém z následujících období.

Úpravy:

Společnost musí pro účely IFRS navýšit výsledek hospodaření minulých let o akumulované rozdíly mezi hospodářskými výsledky podle českých předpisů a podle IFRS.

ČÚS	Výsledek hospodaření minulých let	150 417 tis
Úprava	Navýšení o rozdíly ve výsledcích hospodaření	27 942 tis.
IFRS	Výsledek hospodaření minulých let	178 359 tis.

4.3.12 Výsledek hospodaření běžného účetního období

Výsledkem hospodaření běžného účetního období je ve společnosti zisk a je určen k rozdělení např. na příděl do rezervního fondu, na převod podílu na zisku akcionářům, nebo ke zvýšení základního kapitálu.

Úpravy:

Při úpravě na vykazování podle IFRS se položka změní o korekce a úpravy v nákladových a výnosových položkách, tedy o rozdíl mezi výsledkem hospodaření podle ČÚS a podle IFRS.

ČÚS	Výsledek hospodaření běžného účetního období	145 564 tis.
Úprava	Navýšení o korekce a úpravy ve výsledovce	2 849 tis.
IFRS	Výsledek hospodaření běžného účetního období	148 413 tis.

4.3.13 Rezervy

Rezervy má společnost povinnost vytvářet vždy, pokud očekává v budoucnu vznik závazku v souvislosti s budoucím výdajem, jehož účel je znám. Společnost vytváří rezervy na mzdy, rezervy na záruční opravy, rezervy na ztrátové zakázky,

rezervy na dovolenou a ostatní. Podle standardu IAS 37 mohou být rezervy vykazovány po splnění následujících podmínek:

- společnost má současný závazek vzniklý jako důsledek minulé události,
- je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch,
- výše závazku je spolehlivě odhadnutelná.

Úpravy:

Ve společnosti nevyhovuje podmínkám stanovených v IAS 37 na vykazování rezerv rezerva na mzdy a rezerva na dovolené, proto je nutné o tyto částky snížit hodnotu rezerv stanovenou podle ČÚS.

ČÚS	Rezervy	40 724 tis.
Úprava	Snížení o rezervy nevyhovující podmínkám	- 32 406 tis.
IFRS	Rezervy	8 318 tis.

4.3.14 Dlouhodobé závazky

V dlouhodobých závazcích vykazuje společnost odložený daňový závazek, jehož cílem je odstranit zkreslení výsledku hospodaření běžného účetního období, které by bylo způsobeno vlivem odlišného daňového pohledu pro zahrnutí účetních nákladů či výnosů do základu daně z příjmu. Odložená daň je výsledkem rozdílů mezi odlišným daňovým pohledem na stanovené položky.

Úpravy:

Vzhledem k odlišnému vykazování leasingu podle IFRS od českých předpisů dochází ke zvýšení odloženého daňového závazku.

ČÚS	Odložený daňový závazek	131 tis.
Úprava	Navýšení o změny vyvolané odlišným pohledem na leasing	7 367 tis.
IFRS	Odložený daňový závazek	7 498 tis.

4.3.15 Krátkodobé závazky

Jako krátkodobé závazky se vykazují závazky, jejichž splatnost je kratší než jeden rok. Patří sem závazky z obchodních vztahů, závazky ke společníkům, k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky, krátkodobé přijaté závazky, dohadné účty pasivní a ostatní závazky. Krátkodobé závazky se podle IFRS vykážou pokud:

- jsou spolehlivě ocenitelné,
- představují současnou povinnost podniku vzniklou na základě minulých událostí,
- budou splaceny během 12 měsíců od rozvahového dne,
- k jejich vypořádání bude nezbytný odtok ekonomických užiteků.

Úpravy:

Závazky z obchodních vztahů

Závazky z obchodních vztahů představují přijaté a dodavatelem vyfakturované výkony. Do transformované rozvahy se přenesou v plné výši, protože splňují požadavky pro jejich vykázání v krátkodobých závazcích.

ČÚS	Závazky z obchodních vztahů	107 812 tis.
IFRS	Závazky z obchodních vztahů	107 812 tis.

Krátkodobé závazky ke společníkům

Krátkodobé závazky ke společníkům mají podobu nevypacených podílů na zisku společníků. Závazky ke společníkům splňují stanovená kritéria, a proto se transformují v celé hodnotě.

ČÚS	Závazky ke společníkům	1 718 tis.
IFRS	Závazky ke společníkům	1 718 tis.

Závazky vůči zaměstnancům

Položka závazky vůči zaměstnancům obsahuje nevyplacené mzdy a cestovní náhrady ke konci účetního období. V transformované rozvaze musíme závazky vůči zaměstnancům zvýšit o rezervy vytvořené na mzdy a dovolené.

ČÚS	Závazky k zaměstnancům	17 152 tis.
Úprava	Zvýšení o rezervy	32 406 tis.
IFRS	Závazky k zaměstnancům	49 558 tis.

Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění představují dlužné částky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění z mezd zaměstnanců, které jim bylo sraženo, ale ještě nebylo společnostmi odvedeno. Do rozvahy podle IFRS se tato položka transformuje v plné výši.

ČÚS	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	8 857 tis.
IFRS	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	8 857 tis.

Daňové závazky a dotace

Daňové závazky a dotace zahrnují závazky ze splatné daně za zdaňovací období, zálohy na daň ze závislé činnosti z mezd zaměstnanců, které ještě nejsou uhrazeny, daň z přidané hodnoty za poslední účetní období, ostatní daně a poplatky a přijaté dotace. V transformované rozvaze budou tyto závazky rozděleny na splatnou daň ze zisku a na daňové závazky a dotace, které se musí dále upravit o vliv emisních povolenek.

ČÚS	Stát – daňové závazky a dotace	21 958 tis.
IFRS	Splatná daň ze zisku	19 555 tis.
IFRS	Stát – daňové závazky a dotace	2 403 tis.
Úprava	Vliv emisních povolenek	- 36 tis.
IFRS	Stát – daňové závazky a dotace	2 367 tis.

Krátkodobé přijaté zálohy

Jako krátkodobé přijaté zálohy se vykazují zálohy od odběratelů před splněním závazku, které budou vyúčtovány za dobu kratší než jeden rok. Vykazování krátkodobých přijatých záloh je podle IFRS totožné s ČÚS.

ČÚS	Krátkodobé přijaté zálohy	2 072 tis.
IFRS	Krátkodobé přijaté zálohy	2 072 tis.

Dohadné účty pasivní

Položka dohadné účty pasivní obsahuje částky závazků stanovené podle smluv, které nejsou doloženy veškerými doklady, a není tedy známa jejich přesná výše. Řadí se sem například nevyfakturované dodávky, závazky k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu pokud není možné stanovit jeho konečnou výši, náhrada mzdy za nevyčerpanou dovolenou bude-li proplacena v příštím účetním období. Dohadné účty pasivní se vykazují shodně.

ČÚS	Dohadné účty pasivní	344 tis.
IFRS	Dohadné účty pasivní	344 tis.

Jiné závazky

Položka jiných závazků zahrnuje závazky z termínových operací, závazky vůči celnímu orgánu, závazky z odpovědnosti za způsobenou škodu a ostatní závazky. Jiné závazky musíme pro účely transformace navýšit o krátkodobé závazky z finančního leasingu.

ČÚS	Jiné závazky	1 317 tis.
Úprava	Navýšení o krátkodobé závazky z leasingu	31 208 tis.
IFRS	Jiné závazky	32 525 tis.

4.3.16 Bankovní úvěry a výpomoci

Společnost má sjednáno několik bankovních úvěrů u České spořitelny, a.s. Do krátkodobých úvěrů spadá čerpaná částka 10 milionů a do dlouhodobých 83 milionů. Pro vykazání podle IFRS musí být úvěr vymezen jako současná povinnost podniku vzniklá jako důsledek minulých událostí, která v budoucnu vyvolá snížení ekonomického užítku.

Úpravy:

Krátkodobé úvěry se do transformované rozvahy promítnou v plné výši do položky krátkodobé bankovní úvěry a dlouhodobé úvěry se promítnou též ve stejné výši do dlouhodobých závazků.

ČÚS	Bankovní úvěry	93 000 tis.
IFRS	Dlouhodobé úvěry	83 000 tis.
IFRS	Krátkodobé bankovní úvěry	10 000 tis.

4.3.17 Časové rozlišení

Společnost časově rozlišuje výdaje příštích období i výnosy příštích období. Výdaje příštích období představují dodávky služeb zaúčtovaných do nákladů v období, do něhož věcně přísluší a byly dodavateli vyfakturovány až po ukončení roku. Výnosy příštích období představují časově rozlišené úroky z odkladů plateb.

Úpravy:

Položky časového rozlišení budou součástí transformované rozvahy dle IFRS ve stejné výši, neboť zajišťují dodržení jednoho ze základních předpokladů pro sestavení účetní závěrky, a to aktuálního principu. Výdaje i výnosy příštích období se v rozvaze sestavené podle IFRS vykazují souhrnně v položce ostatní krátkodobé závazky.

ČÚS	Časové rozlišení – výdaje příštích období	311 tis.
ČÚS	Časové rozlišení – výnosy příštích období	688 tis.
IFRS	Ostatní krátkodobé závazky	999 tis.

4.3.18 Závazky z finančních leasingů

Závazky z finančních leasingů se podle českých předpisů vedou pouze v podrozvahové evidenci. V IFRS upravuje závazky z finančních leasingů standard IAS 17. Jeho předmětem jsou leasingové smlouvy, jejichž podstatou je převod práva používat aktivum na nájemce. Leasing standard definuje jako dohodu, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo používat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. U finančního leasingu dochází k přenosu v podstatě veškerých rizik a užitků spojených s užíváním aktiva na nájemce. Z tohoto důvodu se musí vykázat jako dlouhodobý závazek z leasingu, protože jinak by došlo ke zkreslení účetních informací. Skutečnosti vymezující podstatu finančního leasingu:

- převod vlastnictví aktiva na nájemce,
- právo nájemce koupit majetek za cenu nižší než bude fair value k datu odkoupení,
- leasing je sjednán na podstatnou dobu použitelnosti aktiva,
- na počátku je současná hodnota minimálních leasingových plateb vyšší než fair value pronajatého aktiva.

Úpravy:

ČÚS	Závazky z finančních leasingů	0 tis.
Úprava	Navýšení o dlouhodobé závazky z finančních leasingů	65 574 tis.
IFRS	Závazky z finančních leasingů	65 574 tis.

4.4 Transformované výkazy společnosti Ostroj a.s. podle IFRS

4.4.1 Souhrn úprav provedených ve výsledovce

Snížení nákladů o splátky leasingu	- 49 840 tis.
Zvýšení o odpisy majetku pořízeného na leasing	40 269 tis.
Zvýšení nákladů o úroky z leasingu	5 973 tis.
Zvýšení výnosů o kursové zisky z leasingu	182 tis.
Snížení odložené daně o odložené daňové závazky	- 939 tis.
Zvýšení výnosů o rozpuštění dotací na emisní povolenky	1 749 tis.
Zvýšení nákladů o spotřebu emisních povolenek	2 915 tis.
Snížení nákladů o opravné položky k majetku na leasing	- 1 174 tis.

Na provedených úpravách vidíme, že veškeré rozdíly vzniklé transformací výsledovky vychází u společnosti z odlišného vykazování leasingu a emisních povolenek. Z uvedeného vyplývá, že vyšší výsledek hospodaření v transformované výsledovce je dosahován odlišným pojetím leasingu.

4.4.2 Výsledovka společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS

Tab. č. 4.5: Výsledovka společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS v tis. Kč

Text	Hodnota
Tržby	1 599 100
Zisk z prodeje pozemků, budov a zařízení	17 450
Jiné provozní výnosy	52 578

Provozní výnosy celkem	1 669 128
Osobní náklady	- 336 392
Suroviny, materiál, energie, služby	- 1 010 424
Změna stavu zásob	- 1 360
Jiné provozní náklady	- 66 454
Provozní náklady celkem	- 1 414 630
Provozní zisk	254 498
Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	- 82 411
Odpisy nehmotných aktiv	- 4 484
Odpisy celkem	- 86 895
Provozní zisk	167 603
Výnosové úroky	787
Nákladové úroky	- 10 404
Zisk z kursových rozdílů	27 846
Zisk před zdaněním	185 832
Splatná daň	- 38 664
Odložená daň	1 245
Zisk po zdanění	148 413

4.4.3 Souhrn provedených úprav v aktivech rozvahy

Snížení hodnoty pozemků o investice do nemovitosti	- 814 tis.
Snížení hodnoty staveb o investice do nemovitosti	- 40 530 tis.
Zvýšení aktiv o investice do nemovitosti	41 344 tis.
Zvýšení hodnoty samostatných movitých věcí o majetek pořízený na leasing	169 408 tis.
Snížení nákladů příštích období o první nerovnoměrné splátky u leasingu	- 34 504 tis.

Podle IFRS se investice do nemovitostí vykazují odděleně od ostatních pozemků a staveb. Nedojde nám tedy ke změně hodnoty aktiv, ale pouze k přesunu z položek pozemků a staveb do nové položky investic do nemovitostí. Vzhledem k odlišnosti vykazování majetku pořízeného na leasing, který se podle IFRS vyazuje jako

dlouhodobý majetek, se nám v transformované rozvaze poměrně zvýší hodnota aktiv. Z tohoto důvodu nebudou v transformované rozvaze první nerovnoměrné splátky leasingu zahrnuty do nákladů příštích období.

4.4.4 Souhrn provedených úprav v pasivech rozvahy

Zvýšení o rozdíly ve výsledcích hospodaření	27 942 tis
Zvýšení o korekce a úpravy ve výsledovce	2 849 tis.
Zvýšení o dlouhodobé závazky z leasingu	65 574 tis.
Zvýšení o odložený daňový závazek vzniklý rozdíly ve vykazování leasingu	7 367 tis.
Zvýšení závazků k zaměstnancům o rezervy na mzdy a dovolené	32 406 tis.
Snížení rezerv o rezervy na mzdy a dovolené	32 406 tis.
Zvýšení o krátkodobé závazky z leasingu	31 208 tis.
Snížení daňových závazků a dotací o vliv emisních povolenek	36 tis.

Většina úprav pasiv vychází opět z odlišného pohledu na vykazování leasingu. Další změnou je přesun rezerv na mzdy a dovolené z položky rezerv do závazků k zaměstnancům, zde však nedochází ke změně hodnoty pasiv. Výrazná úprava vyplývá také z rozdílů mezi výsledky hospodaření podle IFRS a podle ČÚS.

4.4.5 Rozvaha společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS

Tab. č. 4.6: Aktiva společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS v tis. Kč

Aktiva	Hodnota
Aktiva celkem	1 523 004
Dlouhodobá aktiva celkem	821 021
Jiný nehmotný majetek	11 433
Software	11 181
Ocenitelná práva	216
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	36
Budovy, pozemky, zařízení	753 767

Pozemky	51 677
Stavby	326 718
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	341 848
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 370
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	31 460
Investice do nemovitosti	41 344
Dlouhodobé investice	14 477
Podíly v ovládaných a řízených osobách	14 463
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	14
Krátkodobá aktiva celkem	701 983
Zásoby	231 626
Materiál	76 600
Nedokončená výroba a polotovary	64 034
Výrobky	90 595
Poskytnuté zálohy na zásoby	397
Obchodní a jiné pohledávky	203 622
Pohledávky z obchodních vztahů	180 225
Stát – daňové pohledávky	2 534
Krátkodobé poskytnuté zálohy	234
Jiné pohledávky	629
Hotovost a peněžní ekvivalenty	260 217
Peníze	1 249
Účty v bankách	13 812
Krátkodobé cenné papíry a podíly	145 156
Jiná krátkodobá aktiva	6 518
Náklady příštích období	41 022

Tab. č. 4.7: Pasiva společnosti Ostroj a.s. k 31.12.2009 podle IFRS v tis. Kč

Vlastní kapitál a závazky	Hodnota
Vlastní kapitál a závazky	1 523 004
Vlastní kapitál	1 122 807
Základní kapitál	765 275
Základní kapitál	765 275
Oceňovací rozdíl k majetkům a závazkům	- 1 155

Oceňovací rozdíly k přecenění majetku a závazků	- 1 155
Fondy	31 915
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	31 915
Výsledek hospodaření minulých let	178 359
Nerozdělený zisk minulých let	150 417
Akumulace rozdílných výsledků hospodaření dle ČÚS a IFRS	27 942
Výsledek hospodaření běžného účetního období	148 413
Cizí zdroje	400 197
Dlouhodobé závazky	156 072
Závazky z finančních leasingů	65 574
Dlouhodobé úvěry	83 000
Odložený daňový závazek	7 498
Krátkodobé závazky	244 125
Splatná daň ze zisku	19 555
Obchodní a jiné závazky	205 253
Závazky z obchodních vztahů	107 812
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	1 718
Závazky k zaměstnancům	49 558
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	8 857
Stát – daňové závazky a dotace	2 367
Krátkodobé přijaté zálohy	2 072
Dohadné účty pasivní	344
Jiné závazky	32 525
Krátkodobá část dlouhodobých úvěrů	10 000
Krátkodobé úvěry	10 000
Krátkodobé rezervy	8 318
Ostatní rezervy	8 318
Ostatní krátkodobé závazky	999

5 Závěr

Rostoucí potřeba srovnatelnosti účetních výkazů klade stále větší důraz na harmonizaci účetních systémů. Nástrojem, jak dosáhnout co největší harmonizace v oblasti finančního výkaznictví jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Nepředepisují žádné účetní postupy ani návody, pouze stanovují podmínky uznávání, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky. Česká účetní legislativa je naopak velmi konkrétní a existují v ní pevné zásady pro formu a označování položek účetní závěrky. Z tohoto pohledu jsou IFRS benevolentnější a předepisují pouze povinné položky ve výkazech účetní závěrky a dále kladou podrobné požadavky na povinné informace, které musí být v účetní závěrce, především v komentáři, zmíněny. IFRS se stále vyvíjejí, staré standardy jsou novelizovány popř. rušeny a vytváří se i standardy nové.

Cílem této diplomové práce bylo překlopení účetní závěrky sestavené podle ČÚS na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS. Proces transformace je však velmi obsáhlý a tak jsem v rámci této práce provedla pouze převod rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Pro transformaci jsem použila podklady, které mi poskytla společnost Ostroj a.s. Největší rozdíly u společnosti vyvolává především velké množství majetku pořízeného na základě smluv o finančním leasingu. Ten české předpisy nijak výrazně neupravují a z účetního hlediska se k němu přistupuje odlišně od požadavků IFRS. Finanční leasing je českou legislativou chápán jako pronájem a majetek tedy není u nájemce veden, ale účtuje o něm pronajímatel. Naopak z pohledu IFRS je chápán jako pořízení majetku na úvěr, a proto se o něm účtuje u nájemce.

V účetní závěrce sestavené podle IFRS došlo v důsledku rozdílného vykazování leasingu od českých předpisů k navýšení aktiv a pasiv o 134 904 tis. Kč. U zisku po zdanění došlo k nárůstu o 2 849 tis. Kč způsobeného též odlišným vykazováním leasingu.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou dle mého názoru v některých oblastech propracovanější než české účetní předpisy a mohou tak spolehlivěji informovat o finanční pozici účetní jednotky. Jejich přílišná volnost a nabídka více možností vykazování však může komplikovat správnost vykazování a vede k tomu,

že není jednoduché mezi sebou jednotlivé firmy porovnávat. Standardy navíc nejsou napsány příliš srozumitelně a jsou příliš rozsáhlé (český překlad standardů zahrnuje 2250 stran). Podle průzkumu IASB je jejich aplikace u malých a středních podniků nevhodná, jelikož převažují náklady na aplikování IFRS nad přínosy.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neznamení východisko pro zjištění daně z příjmů, ani výše zisku, který bude určen k výplatě dividend akcionářům. Tato problematika se řídí národní účetní legislativou příslušného státu, a proto musí podniky sestavovat výkazy podle národních předpisů. Překážkou ve sbližování je tedy odlišnost v právních systémech jednotlivých států. Ve snaze přiblížit účetní výkazy sestavené dle IFRS účetním výkazům sestaveným pro daňové účely zvažuje Evropská komise zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob. Společnostem by tak odpadly náklady spojené s vedením účetnictví podle dvou systémů.

Seznam použité literatury

Knihy:

1. Bohušová, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 2. upr. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 384 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
3. Ficbauer, J., Ficbauer, D. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 3. upr. vyd. Ostrava: KEY Publishing, s.r.o., 2010. 160 s. ISBN 978-80-7418-081-1.
4. Hinke, J. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publishing, s.r.o., 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
5. Janoušková, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: cvičné příklady*. 7. upr. vyd. Praha : Institut Svazu účetních, 2009. 238 s. ISBN 978-80-86716-60-2.
6. Kolektiv autorů. *Podvojně účetnictví 2008: komplexní průvodce s předpisy*. 8. upr. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008. 572 s. ISBN 978-80-247-2573-4.
7. Krupová, L. *IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standard s českou účetní legislativou*. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
8. Krupová, L. *Mezinárodní standard účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

9. Ryneš, P. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2009*. 9. upr. vyd. Olomouc: ANAG, s.r.o., 2009. 975 s. ISBN 978-80-7263-503-0.
10. Sládková, E., Mrkvička, J., Šrámková, A. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 452 s. ISBN 978-80-7357-434-5.

Právní předpisy:

11. České účetní standardy pro podnikatele.
12. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické příspěvky:

14. *Deloitte* [online]. 2010 [cit. 2011-01-17]. IFRS do kapsy. Dostupné z WWW: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf>.
15. *PricewaterhouseCoopers* [online]. 2010 [cit. 2011-02-04]. IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly 2009. Dostupné z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
16. *Obchodní rejstřík a Sbírka listin* [online]. 2010 [cit. 2011-01-05]. Výroční zpráva společnosti Ostroj, a.s. Dostupné z WWW: <<http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=sbirka&sysinf.@strana=documentDetail&vypisListiny.@slCis=800287795&vypisListin.@cEkSub=300495>>

Seznam použitých zkratek

ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
ČÚS	české účetní standardy
IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IAS	mezinárodní účetní standardy
US GAAP	všeobecně uznávané účetní zásady
IASB	výbor pro mezinárodní účetní standardy
SIC	stálý interpretační výbor
IASB	rada pro mezinárodní účetní standardy
PC	pořizovací cena
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. dubna 2011

.....

Bc. Libuše Vránová

Adresa trvalého pobytu studenta:

Horní 209

512 44 Rokytnice nad Jizerou

Seznam příloh

Příloha č. 1: Přehled platných IAS/IFRS